Rok V LIPIEC — SIERPIEŃ 1936 Nr. 7—8

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

1500.

PODATEK DOCHODOWY.

Zysk z interesu spekulacyjnego. Powiernictwo.

1. Do skwalifikowania sprzedaży jako interesu spekulacyjnego nie wystarcza wykazanie, że celem realizacji zamiaru sprzedaży szukano i obrano pewną formę, by jak najlepiej sprzedaż przygotować i jak największą przytem korzyść uzyskać, lecz trzeba sięgnąć do momentu, w którym dany przedmiot przeszedł w posiadanie płatnika, pomijając jako nieistotne wszelkie przemiany, jakich ewentualnie doznawała forma tego posiadania.

2. Stosunek powiernictwa nie uchyla obowiązku podatkowego z art. 19 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 22 kwietnia 1936 l. rej. 7257/33 i 9775/34 w sprawie Wojciecha Korfantego przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru i wymiaru uzupełniającego podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 1) zysku ze spekulacyjnej sprzedaży akcyj w kwocie 901.605 zł i 2) odsetek, otrzymanych od firmy „Zakłady Graficzne Drukarnia Polska Sp. Akc." w Warszawie w kwocie 130.178 zł 59 gr.

O ile chodzi o pierwszą sporną pozycję, to Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 28 czerwca 1933 uwzględniła protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej z następującem uzasadnieniem: „Dnia 1 marca 1927 jako wyłączny udziałowiec przeprowadza podatnik przeistoczenie spółki z ogr. odp. na spółkę akcyjną w tym właśnie celu, aby wzamian za swój udział, wynoszący 47.000 zł, oraz za swoje wierzytelności, wynoszące 453.000 zł, nabyć 500 sztuk akcyj po 1.000 zł, a to 200 sztuk akcyj uprzywilejowanych z prawem podwójnego głosu oraz 300 sztuk akcyj normalnych. Akcje uprzywilejowane zatrzymuje podatnik dla siebie (150 sztuk, a 50 dla żony), akcje zaś normalne sprzedaje podatnik firmie Banque de Paris et de Pays-Bas w Genewie za 1.201.605 zł zaraz w miesiącu marcu 1927, nie wyczekując nawet formalnego zawarcia kontraktu spółki akcyjnej, co miało miejsce dopiero dnia 22 kwietnia 1927. Z powyższego okazuje się, że za swój udział względnie swoją wierzytelność do spółki z ogr. odp., a więc odrębnej osoby prawnej, nabył podatnik akcje nowozałożonej spółki akcyjnej w celu i z zamiarem sprzedania tychże przedmiotów majątkowych po wyższej cenie aniżeli podatnik sam je nabył. Kryterja spekulacji występują tu zatem już u podstaw tranzakcji, a wymienione wyżej oko-

liczności faktyczne oraz warunki gospodarcze podatnika dają dostateczną podstawę do uznania, że celem podatnika przy takiej tranzakcji była spekulacja". W dalszym ciągu orzeczenie rozprawia się z wywodami podatnika i podaje obliczenie zysku ze sprzedaży akcyj, z którego wynika, że zysk ten wynosił 901.605 zł, a nie 748.606 zł 84 gr, jak obliczał w proteście Przewodniczący Komisji Szacunkowej. Uznając, iż podatek wymierzono w kwocie za niskiej, Komisja Odwoławcza zarządziła równocześnie uzupełnienie postępowania wymiarowego.

W postępowaniu uzupełniającem Komisja Szacunkowa uchwaliła nie włączać do podstawy wymiaru zysku ze sprzedaży akcyj, zgodnie ze stanowiskiem zajętem przy pierwotnym wymiarze, a tylko doliczyła do dochodu z kapitałów odsetki od „Drukarni Polskiej" w kwocie 130.178 zł 59 gr. Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 7 września 1934 odrzuciła odwołanie podatnika co do tej ostatniej pozycji, natomiast uwzględniła ponowny protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej i ustaliła dochód ze sprzedaży akcyj w kwocie podwyższonej.

NTA rozważył, co następuje:

Władza pozwana trafnie i zgodnie z judykaturą NTA (wyrok z 2 listopada 1932 l. rej. 369/30[1])) wychodzi z założenia, że w przypadku, gdy tranzakcja obejmuje nabycie i następne zbycie przedmiotu majątkowego, warunkiem uznania jej za interes spekulacyjny w rozumieniu art. 7 p. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). jest, by zamiar osiągnięcia korzyści ze zbycia dał się stwierdzić już przy nabyciu przedmiotu. Trafnie też — wbrew zapatrywaniu skargi — władza za możliwy przedmiot takiego interesu uznaje akcje, chociażby w chwili zawierania umowy o ich zbycie jeszcze nie wydane i choćby nawet w owej chwili spółka akcyjna nie była jeszcze zarejestrowana. Również trafnie władza za nieistotną dla skwalifikowania nabycia akcyj jako części składowej tranzakcji spekulacyjnej uznaje tę okoliczność, czy to nabycie następuje drogą objęcia akcyj przez założyciela spółki, czy też drogą subskrypcji lub kupna na rynku.

O ile chodzi o stan faktyczny sprawy, to niesporne są fakty nabycia i zbycia akcyj. Nie jest również sporny fakt, którego ustalenie nastręcza zwyczajnie z natury rzeczy największe trudności: mianowicie, iż nabycie przedmiotu majątkowego nastąpiło w zamiarze korzystnego zbycia go. Skarżący bowiem twierdził sam w całym przewodzie administracyjnym i przyznaje również w skardze, że zamiar sprzedaży akcyj po cenie wyższej od nominalnej miał już w chwili tworzenia spółki akcyjnej i że właśnie w tej intencji ją stworzył.

---

1) OPA 170/33.

Sprawa przedstawiałaby się więc pod względem prawnym zupełnie prosto, jeśliby jej stan faktyczny zamykał się w wymienionych dopiero co okolicznościach faktycznych. Kwalifikacja podatkowa tranzakcji jako interesu spekulacyjnego nie nasuwałaby wówczas zastrzeżeń.

Jednakowoż uwzględnienia wymagają inne jeszcze okoliczności sprawy, które charakteryzują sporną tranzakcję pod kątem widzenia gospodarczym. Okoliczności tego rodzaju nie można pomijać przy stosowaniu przepisu art. 7 p. 3 ustawy, gdyż pojęcie interesu spekulacyjnego, w tym przepisie użyte bez żadnego bliższego objaśnienia, jest pojęciem ekonomicznem. Z samej więc treści tego przepisu wynika zasada uwzględniania przy kwalifikowaniu tranzakcji całokształtu okoliczności, towarzyszących każdemu poszczególnemu przypadkowi, a mogących rzucić światło na istotę tranzakcji, — zasada, którą wypowiadało wyraźnie dawne rozporządzenie wykonawcze (poz. 298/21 Dz. Ust.), objaśniając w ust. 3 i dalszych § 42 przepis ustawowy o wyjątkowem opodatkowaniu zysków, wynikających ze sprzedaży przedmiotów majątkowych.

Otóż z powyższych względów należy uznać za istotne następujące dalsze okoliczności sprawy: spółka akcyjna „Polonja" powstała z przekształcenia spółki z ogr. odp. „Polonja", majątek obu spółek stanowiło to samo przedsiębiorstwo przemysłowe, skarżący był właścicielem wszystkich udziałów spółki z ogr. odp. i stał się właścicielem wszystkich akcyj nowozałożonej spółki akcyjnej, wreszcie — przekształcenia spółki dokonano w celu zbycia części przedsiębiorstwa.

Z powyższych okoliczności — niezależnie od konstrukcji prawnej akcji jako papieru reprezentującego stosunkowy udział w majątku spółki — wynika, iż gospodarczo rzecz biorąc, skarżący był właścicielem przedsiębiorstwa, należącego do spółki akcyjnej, przed utworzeniem tej spółki, a tak samo potem. Władza pozwana ma wprawdzie niewątpliwie rację, kiedy stwierdza, że spółka posiada odrębną osobowość prawną, jednakowoż kryterja prawne nie mogą tu wystarczyć, jak to już wynika z poprzednich wywodów.

Omawiane okoliczności prowadzą dalej do wniosku, że przekształcenie spółki z ogr. odp. na spółkę akcyjną, które skarżącemu dało zbyte następnie akcje, było z istoty swej tylko zmianą formy prawnej, w jakiej było zorganizowane własne przedsiębiorstwo skarżącego, — zmianą, która, jak to określa trafnie wezwanie do wyjaśnień z 10 maja 1933, „nastąpiła tylko w tym celu, aby uruchomić majątek". Takie uruchomienie majątku przez nadanie mu formy akcyj nie może być uważane za „nabycie", stanowiące pierwszą część tranzakcji spekulacyjnej, lecz wiąże się ono już z realizacją interesu, jest jednym z jej etapów. Ustawa bowiem, wiążąc w art. 7 p. 3 pojęcie zysków z interesu spekulacyjnego ze sprzedażą przed-

miotów majątkowych, traktuje je oddzielnie od objętych regułą p. 2 tegoż artykułu wpływów ze spieniężenia majątku. Każde przeto zbycie rzeczy (poza sprzedażą towaru) ma za sobą domniemanie, że jest takiem (częściowem) spieniężeniem i to oczywiście bez względu na formę, w jakiej to spieniężenie następuje. Aby więc sprzedaż mogła być skwalifikowana jako interes spekulacyjny, musi być przedewszystkiem w myśl powiedzianego wyżej stwierdzone, że już także nabycie danego przedmiotu nastąpiło w celu spekulacji. Nie wystarcza zatem wykazanie, że celem realizacji zamiaru sprzedaży szukano i obrano pewną formę, by jak najlepiej sprzedaż przygotować i jak największą przytem korzyść uzyskać, trzeba bowiem najpierw stwierdzić, że już pierwotne nabycie danego przedmiotu majątkowego nastąpiło właśnie w celu osiągnięcia korzyści z jego następnej sprzedaży. Innemi słowy, trzeba sięgnąć do momentu, w którym dany przedmiot przeszedł w posiadanie płatnika, pomijając jako nieistotne wszelkie przemiany, jakich ewentualnie doznawała forma tego posiadania.

Z powyższych wywodów wynika, iż ustalony w sprawie zamiar osiągnięcia korzyści przez sprzedaż akcyj nie może uzasadnić dokonanej kwalifikacji tej sprzedaży. Uzasadnićby ją mogło tylko stwierdzenie tego zamiaru w okresie wcześniejszym, mianowicie w chwili, kiedy skarżący stał się jedynym spólnikiem spółki z ogr. odp., t. j. z początkiem r. 1925. Władza pozwana jednak nie ustaliła, by skarżący wówczas kierował się zamiarem osiągnięcia korzyści ze zbycia przedsiębiorstwa. Wobec tego należało uznać, że zaskarżone orzeczenie z 28 czerwca 1933 jest dotknięte istotną wadliwością postępowania.

Wadliwość ta obejmuje również orzeczenie w przedmiocie uzupełniającego wymiaru w tej części, w której ono dotyczy dochodu ze sprzedaży akcyj.

Co do drugiej spornej pozycji uzupełniającego wymiaru orzeczenie z 7 września 1934, oparte na art. 63 ust. 2 ustawy, podaje, iż gołosłowne wywody odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień nie zdołały usunąć przedstawionych podatnikowi wątpliwości i obalić faktów, opartych na dokumentach i księgach handlowych firm: „Górnośląski Związek Przemysłowców Górniczo-Hutniczych“ w Katowicach, „Zakłady Graficzne Drukarnia Polska Sp. Akc.“ w Warszawie oraz „Fiducja Sp. z ogr. odp.“ w Katowicach. W dalszym ciągu uzasadnienie analizuje dane, zaczerpnięte z wymienionych dokumentów i ksiąg, i dochodzi do konkluzji, że skarżący na lokatach w spółce akc. „Zakłady Graficzne Drukarnia Polska“, poczynionych rzekomo w charakterze powiernika Górnośląskiego Związku Przemysłowców Górniczo-Hutniczych w Katowicach, osiągnął dochód w kwocie 130.178 zł 59 gr.

Skarga podnosi, że skarżący działał jako powiernik Górnośląskiego

Związku Przemysłowców Górniczo-Hutniczych, i zarzuca orzeczeniu niezgodność z ustawą z powodu nieuwzględnienia stosunku powiernictwa i w konsekwencji obciążenia skarżącego obowiązkiem podatkowym oraz wadliwość postępowania z powodu pominięcia dowodów, przedłożonych na fakt istnienia stosunku powiernictwa. „Ustalenie charakteru powiernika decyduje — zdaniem skargi — o obowiązku podatkowym w odniesieniu do sumy quaestionis". Jednakowoż to założenie prawne skargi jest mylne. Jak to bowiem NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 5 marca 1935 l. rej. 8298/32 i 8299/32 w sprawie Mikołaja Ballestrema[1]), przepis art. 19 ustawy o podatku dochodowym należy rozumieć w ten sposób, że określony w tym przepisie dochód podlega opodatkowaniu u tych osób, które w stosunkach zewnętrznych występują jako posiadacze danego źródła dochodu. Wprawdzie w wyroku z 5 marca 1935 chodziło o dywidendy od udziału w spółce z ogr. odp., tu zaś przedmiotem sporu są procenty od pożyczki, jednak uzasadnienie powołanego wyroku odnosi się w równej mierze do obu tych rodzajów dochodu z kapitałów i praw majątkowych, wymienionych w art. 19.

Skoro tedy ustalone zostało niespornie, że skarżący w stosunkach zewnętrznych występował jako posiadacz źródła dochodu i skoro skarga nie podnosi żadnego zarzutu co do przedmiotowej kwalifikacji podatkowej spornych odsetek, należało zarzut braku obowiązku podatkowego po stronie skarżącego uznać za nieuzasadniony.

Z powodu określonej wyżej wadliwości postępowania NTA uchylił oba zaskarżone orzeczenia.

1501.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długu, ciążącego na nowozbudowanym domu, wolnym od podatku[2]).

Odsetki od długu, ciążącego na domu, z którego dochód wolny jest od podatku dochodowego z tytułu ulg dla nowowznoszonych budowli, nie podlegają odliczeniu od dochodu właściciela domu, osiągniętego z innych źródeł. (Teza).

---

1) OPA 1035/35.

2) Por. OPA 1256/35.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1936 l. rej. 2198/34 w sprawie Marjana Koszewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarżący w zeznaniu na rok podatkowy 1932 podał dochód z adwokatury ... i z kapitałów ... — oraz odliczenia w dziale II zeznania, a mianowicie 2.465,17 zł jako odsetki od długów hipotecznych ..., dołączając do zeznania wyjaśnienie, że dochodu z willi nie podaje, gdyż dochód ten nie podlega opodatkowaniu w myśl ustawy o rozbudowie miast....

Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu ... uzasadnia nieodliczenie odsetek tem, że nie są one związane z opodatkowanym dochodem, a ciążą na źródle dochodu, które nie jest przedmiotem opodatkowania.

Skarga natomiast twierdzi, że okoliczność, iż dochód z willi, a więc ze źródła, z którem wydatek na odsetki jest związany, nie podlega opodatkowaniu, nie może stać na przeszkodzie odliczeniu tego wydatku z ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu.

NTA podzielił zapatrywanie władzy pozwanej.

Według bowiem wyraźnego przepisu ustępu przedostatniego art. 10 ustawy, wydatki na odsetki od długów podlegają odliczeniu tylko o tyle, o ile ciążą na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi. Ten zaś warunek nie może być uważany za spełniony w przypadku, kiedy dochód z przedmiotu, na którym odsetki ciążą, całkiem nie podlega opodatkowaniu, jak np. w niniejszej sprawie — z tytułu ulg dla nowowznoszonych budowli.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1502.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na opłatę stemplową od podwyższenia kapitału akcyjnego.

Opłata stemplowa od podwyższenia kapitału akcyjnego nie podlega odliczeniu na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), ani nie należy do kosztów potrącalnych na zasadzie art. 6 ustawy.

Wyrok NTA z 18 czerwca 1934 l. rej. 6561/32 w sprawie firmy „Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku, Spółka Dzierżawna", Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

... Zarzut naruszenia art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodo-

wym przez doliczenie opłaty stemplowej, uiszczonej od podwyższenia kapitału zakładowego, nie może być uznany za słuszny. Przepis ten bowiem obejmuje wedle swego wyraźnego brzmienia tylko bezpośrednie podatki państwowe i samorządowe oraz przymusowe lub ustawowe świadczenia pieniężne na cele publiczne. Opłaty stemplowe nie podpadają niewątpliwie pod pojęcie podatków bezpośrednich, nie mogą zaś być również podciągnięte pod pojęcie „świadczeń przymusowych" w rozumieniu tego przepisu prawa z powodów, które w odniesieniu do podatku spadkowego NTA wyłuszczył w wyroku z 31 maja 1932 l. rej. 1496/30 (Zbiór wyroków Nr. 577 S [1]). Również nie można uznać spornego wydatku za potrącalny w myśl art. 6 ustawy, gdyż jest on związany nie z osiągnięciem, zachowaniem lub zabezpieczeniem dochodu, lecz ze źródłem dochodu, czyli z majątkiem, dającym przychody (§ 19 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.). Podwyższenie bowiem kapitału akcyjnego nie może być ze swej istoty uważane za nic innego, jak za rozszerzenie podstaw materjalnych źródła dochodu spółki akcyjnej, mimo że, jak każde zresztą ulepszenie lub powiększenie źródła dochodu, ma ono w zasadzie także wpływ na osiągany dochód. . . .

Wyrok powyższy i powołany w nim wyrok NTA z 31 maja 1932 l. rej. 1496/30 (OPA 2/32) uważam za zupełnie uzasadnione ze stanowiska prawa obowiązującego i za słuszne ze stanowiska wymogów teorji i polityki podatkowej. Wobec krytyki, jakiej uległ wyrok z 31 maja 1932[2]), pozwalam sobie zauważyć:

I. a) Ze stanowiska prawa obowiązującego należy oceniać i interpretować postanowienia ustaw wedle stanu prawnego w czasie, kiedy były wydane. W tym czasie podatek spadkowy nie był uważany za podatek bezpośredni ani pośredni, lecz za opłatę, nie wchodzącą w zakres podatków. Także dzisiaj ze stanowiska prawa obowiązującego twierdzić nie można, że podatek spadkowy jest podatkiem bezpośrednim, chociaż jest nim w teorji.

b) Ustawa o podatku dochodowym wyraźnie w art. 7 stanowi, że nie uważa się za dochód podlegający opodatkowaniu nadzwyczajnych przychodów w postaci spadków, legatów, darowizn, posagów..., wogóle takich przychodów, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu. Na jakiejż prawnej podstawie można żądać potrącenia od dochodu podatku spadkowego, skoro spadek wedle wyraźnego przepisu ustawy do dochodu nie należy i nie podlega opodatkowaniu od dochodu?

c) Na mocy art. 10 p. 5 od ogólnego dochodu odlicza się bezpośrednie podatki państwowe i samorządowe, przymusowe lub ustawowe świadczenia pieniężne oraz bezpośrednie świadczenia przymusowe innego rodzaju na cele publiczne, z wyjątkiem podatku dochodowego, od tantjem, nadzwyczajnej daniny państwowej, podatku od wzbo-

[1]) OPA 2/32.

[2]) Patrz artykuły Prof. Tomasza Lulka w Gaz. Sąd. Warsz. 1935 Nr. 6 i 7: „Stylizacja a interpretacja przepisów prawnych".

gacenia się, daniny lasowej i podatku majątkowego. Podatku spadkowego nie wymieniono tu z natury rzeczy, ponieważ nie był wcale ani podatkiem ani świadczeniem bezpośredniem w znaczeniu ustawy. Gdybyśmy zaś chcieli korzystać z analogji, to należałoby podatek spadkowy raczej uznać za analogiczny z podatkiem majątkowym (jakim jest rzeczywiście), którego odliczać nie można, niż z podatkiem bezpośrednim w rozumieniu ustawy (gruntowy, domowy, przemysłowy, od kapitałów).

II. Ze stanowiska teorji podatkowej należy pamiętać, że stary podział podatków na bezpośrednie i pośrednie nigdy nie był i nie jest w teorji ustalony i że nie można twierdzić, jakoby ten podział był tak wyczerpujący, iż wszystkie daniny publiczne muszą się w nim pomieścić. Nie wiadomo mi, aby ktokolwiek uczynił próbę takiego ścisłego podziału w teorji lub w praktyce. Próba podobna nie miałaby wartości, ponieważ szereg podatków można zaliczyć do jednej lub drugiej kategorji, nietylko wedle ich istotnych znamion, ale także wedle sposobu ich pobierania, przez co mnożą się tylko jałowe spory teoretyczne; nadto wszędzie istnieją opłaty, które mogą uchodzić za podatki lub opłaty w znaczeniu teoretycznem wedle tego, czy obciążają podatnika bez żadnych usług ze strony państwa, czy w związku z czynnościami urzędowemi i usługami. Podział ten jest więc spuścizną historyczną w skarbowości publicznej i tylko jako taką należałoby go traktować.

Nakoniec ze stanowiska polityki podatkowej (de lege ferenda) nie mógłbym się z tem pogodzić, aby ludzie dziedziczący nieraz fortuny byli zwalniani od podatku dochodowego z tego tytułu, że zapłacili duży podatek spadkowy. Możnaby zrobić wyjątki tylko dla ludzi niezamożnych o słabej sile podatkowej.

Prof. Stanisław Głąbiński

1503.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na zapłacenie podatku spadkowego.

Podatek spadkowy, pobierany na zasadzie ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust., nie należy ani do bezpośrednich podatków, ani do świadczeń przymusowych, potrącalnych od dochodu ogólnego w myśl art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 10.702/31 w sprawie Stefana Sumowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 31 maja 1932 l. rej. 1496/30[1]), [jak w przytoczonej wyżej tezie]....

1) OPA 2/32.

Prawo nietylko styka się z pojęciami, wykształcanemi przez teorję, ale ich używa, niemi się posługuje. Do takich pojęć, jako podstawy budowy instytucyj na dużym szmacie stosunków, należy w dziedzinie skarbowości podział podatków na bezpośrednie i pośrednie. Już Bodinus (1577) dzielił „taille“ i inne podatki na takie, które były bezpośrednio względnie pośrednio płacone (Karl Bräuer, Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen, 1928). Bartłomiej Keckermann, gdańszczanin ze szkoły Bodinusa, ustala różnicę w sposób równie niejasny, zawodny i tautologiczny, jak to i dziś się stosuje. („Directi reditus sunt, quos colligit princeps modis directis. Indirectus modus est, quando magistratus non expresse exigit aliquid a subditis, sed indirecta quadam arte aliquid accipit“ — tamże u Bräuera). Od owego czasu jakżeż przekształcał się system podatkowy co do form, zdawałoby się tedy, że będzie dążeniem nauki wyszukanie ściślejszych i szczęśliwszych podziałów. Gdzie tam! Nietylko nie nastąpiła poprawa, ale wręcz pogorszenie. Nieszczęsny podział podatków na bezpośrednie i pośrednie nietylko nie ustąpił, ale pierwotne wątpliwości i dowolność w ustalaniu kryterjum podziału wzrastały w miarę, jak mnożyła się literatura skarbowa. Jeden z poglądów o podziale opiera się na przerzucalności podatków, problemie, który ani nie jest dostatecznie zbadany, ani też prześledzić się w całości i każdorazowo w faktycznym przebiegu nie da. Ci, którzy tej trudnej kwestji skarbowo-ekonomicznej poświęcają swoje studja, czynią to, szczególnie wielki nacisk kładąc na supozycje, eliminując całe szeregi elementów niepewnych, a życiowo grających rolę w procesie przerzucalności. Sonnenfels (1785) przyjął tezę, iż wszystkie podatki przerzucają się na spożycie, wobec czego orzekł, iż podatki spożywcze są właściwie jedynemi podatkami bezpośredniemi (Gerloff, Die Einteillung der Steuern und der öffentlichen Einkünfte überhaupt, 1926). Tenże Gerloff podaje sześć teoryj o istocie różnicy bezpośrednich i pośrednich. U nas Adam Krzyżanowski daje własną teorję, samodzielną, ekonomiczną (nazywa on „pośredniemi podatki, które wpływają zwyżkowo na ceny, a bezpośredniemi te, które przyczyniają się do zniżki cen“ — Nauka skarbowości, str. 129). Krzyżanowskiego, jednego z najlepszych znawców polskich przerzucania podatków, nie zadawalnia teorja związana z przerzucalnością. Francuz, Edgard Allix, przyjmując za istotę podatku bezpośredniego moment obciążania majątku, uznaje podatek spadkowy, szczególnie w formie wysokiej współczesnej taryfy, za prawdziwy podatek od kapitału, zatem podatek bezpośredni (Traité de science des finances..., 1931). Edward Taylor kwestjonuje — i mojem zdaniem słusznie — ten podział (Polityka skarbowa, str. 152, 153), kontentując się podziałem na podatki od dochodu i majątku, co ma mniejwięcej odpowiadać podatkom bezpośrednim. Folkert Wilken, profesor z Fryburga, wciela świeżo (Finanzarchiv 1935) wszystkie podatki w obręb podatku dochodowego w ogólnem tego słowa znaczeniu. Ten jeden podatek dochodowy dzieli na kilka form (1. Steuern..., welche die Vorformen des Einkommens treffen, 2... welche das Einkommen treffen, 3... welche die Verwendung des Einkommens treffen, 3a... welche die Vermögensform des Einkommens in der Substanz treffen). Dodam odrazu, że w tym podziale Wilkena podatek spadkowy znalazł się w ostatniej grupie. W mojem rozumieniu teorja Wilkena byłaby prostsza i pewniejsza, gdyby wszystkie podatki uczynił odmianami podatku majątkowego. Majątek jest bowiem jedynem i ostatecznem źródłem, z którego się opłaca wszelkie ciężary. Tylko wtedy można płacić, gdy się coś ma, t. zn. gdy się rozporządza choćby najmniejszym majątkiem, choćby majątkiem obciążonym kredytem. Dochód bowiem jest pozycją rachunkową, nie odrębnością fizyczną. W gospodarstwie trzeba go dopiero obliczyć, lepiej lub gorzej, gdy majątek jest i widoczny i bardziej rachunkowo ogrodzony. Gdy dochodem jest jedyny przychód np. z płac, z zawodów wolnych, to, oczywiście,

obliczenie jest łatwe, zresztą jednak w innych typach trudniejsze. Dochód wlewa się bowiem gospodarczo do naczynia, którem jest majątek, miesza się z substancją, która już w niem się znajduje, i fizycznie nie da się od tej substancji oddzielić. Dochód wyodrębniamy rachunkowo dlatego, by ocenić gospodarcze rezultaty za określony czas. Przeznaczeniem dochodu bowiem jest powiększenie majątku, z którego się żyje, z którego opędza się przedsięwzięcia gospodarcze, z którego wydziela swój udział skarbowość. Pamiętanie o cyfrze dochodu jest właśnie na to potrzebne, by wiedzieć, czy te wszystkie operacje pokryje rachunkowo, wartościowo ta część majątku, którą się oblicza jako dochód, czy ona wystarczy, inaczej bowiem substancja majątkowa topnieje. Chodzi zaś o jej wzrost lub przynajmniej o utrzymanie jej stanu dotychczasowego. Czy to jednak będzie podatek majątkowy, czy dochodowy, czy spadkowy, czy gruntowy, czy opłata stemplowa, czy obrotowy, czy patent, czy od cukru, czy od kart do gry, czy podatek monopolowy, wszystkie one są opłacane z majątku, z tego, co się ma. Czy ktoś pyta się, z jakiej masy opłaca przedsiębiorca podatek dochodowy? Obliczono mu dochód, może za duży, może za mały, wszak o to są ciągle i bez przerwy spory, — podatek ponosi z majątku. Prawda, że majątek ten powiększył się w ostatnim roku o wykreślony dochód, że o tej cyfrze się pamięta, ale płaci się z majątku. Bowiem gdy majątku niema, gdy przepadł razem z dochodem, podatek nie będzie zapłacony. Skarbowość wystawia czaty w różnych punktach życia i stosunków. Wie, że czaty się udadzą, gdy podatnik czemś rozporządza, gdy coś ma, gdy posiada majątek, choćby najskromniejszy. Ostatni prosiak, ostatnia pierzyna sprzedana na podatek, stanowią topnienie tego majątku, gdy powód podatkowy może być „dochodowy", „przychodowy", „majątkowy", „opłaty" i t. p.

Jak należy być ostrożnym w tworzeniu podziałów podatkowych wogóle, tego dowodzi okoliczność, iż nawet jeden poszczególny podatek zmienia swoją treść w rozwojowym procesie, zależnie od warunków, od systemu zorganizowania, od zmian, które się w nim dokonują. Weźmy np. podatek gruntowy. Jeżeli się obliczy przychód, możliwie ściśle, ściąga się pewien umiarkowany jego procent, podatek nazwie się słusznie z powodów rachunkowo-ekonomicznych przychodowym, gdy on w gruncie rzeczy, jak mówiłem, jest majątkowym. Kataster, klasyfikacja są próbą podejścia do tego rachunkowego przychodu. Wiemy dobrze, że próbą daleką często od rzeczywistości. Jeżeli się rezygnuje z tych prób, a bierze podatek bez względu na dobroć, kulturę, przychodowość gospodarstwa (zatem nietylko gruntu!), np. tylko od morgi, tylko od ilości bydła zajętego, wysianego ziarna, — podatek w gruncie majątkowy, bo każdy nim jest, staje się i rachunkowo-majątkowym. Mamy szereg typów podatku budynkowego. Arealny jest odmianą gruntowego, wartościowo-budynkowy zaś rachunkowo-majątkowym, od drzwi i okien (stary francuski) bodaj t. zw. konsumpcyjnym. Rozwój tego samego podatku stwarza nowe formy i ta sama nazwa daje nową treść. Gdy się tworzy sztywne ramy systemu, powstają niedogodności i nieporozumienia. Cóż dopiero mówić o podziale na bezpośrednie i pośrednie! Czy można ten podział stosować w prawie skarbowem? Owszem, choć lepiej unikać go. Angielski budżet nie bawi się — i słusznie — w tworzenie systemów. Wylicza poprostu podatki według porządku, który mógłby zmartwić zwolenników systematyki podatkowej: cła, akcyzy, podatek od pojazdów mechanicznych, podatki spadkowe, podatek stemplowy, podatek gruntowy, podatek dochodowy i t. d. Natomiast teoretycy mają swobodę w układaniu systemów. Z tych np. Findlay Shirras (The science of Public Finance, 1925) zalicza podatki spadkowe do podatków bezpośrednich, zaraz obok podatku dochodowego. W „budget speech" kanclerz szachownicy dotyka systematyki podatków bezpośrednich, w której figurują podatki spadkowe. Hiszpanja zalicza także w swoim systemie podatek spad-

kowy do bezpośrednich. Jeżeli jednak prawo skarbowe wprowadza systematykę podziałową tej lub innej treści, winno dawać definicję przygotowanych przez teorje pojęć, wyliczając jedną z nich i adoptując ją do swych urządzeń. Tak np. prawo polskie o podatku dochodowym ustala definicję pojęcia dochodu. Czy ona jest całkiem poprawna, to rzecz do pewnego stopnia zapatrywania. Pojęcie dochodu także w teorji podlega dyskusji. Nowsze kierunki rozszerzają je (dochód psychiczny!). Przypominam amerykanina Irvinga Fishera i jego „Teorję procentu", rzuca też spore światło na szerokość zagadnienia dochodu Ferdynand Zweig w pracy „Finansowanie konsumcji". Ale, powtarzam, jeżeli prawo skarbowe potrzebuje pojęcia, wtedy daje jego określenie lepsze lub gorsze, świadomie czy nieświadomie szersze lub ciaśniejsze, ale daje. Czy usuwa wszystkie wątpliwości? Oczywiście, nie. Najlepszym dowodem spory o pozycje potrącalności dochodu surowego. Ale zmniejsza wątpliwości. Tak samo winno być przy stosowaniu przez prawo innych, bardziej jeszcze spornych pojęć, jak np. podziału podatków bezpośrednich lub pośrednich. Gdyby u nas, w naszem prawie skarbowem przyjęto jedną z definicyj naukowych tego podziału, rzecz nie przestałaby być kłopotliwą, lecz trudności zmniejszyłyby się, choć, jak sądzę, zaledwie o odrobinę. Przypuśćmy, żeby przyjęto znane kryterjum, na które powoływała się strona skarżąca w r. 1932 (OPA 2/32) (J. St. Milla, Raua, Adolfa Wagnera i Pawła Leroy-Beaulieu). Podatkiem bezpośrednim jest podatek, który płaci osoba, wchłaniająca gospodarczo ciężar ów w swoje stosunki materjalne, majątkowe. Pozostałoby trudne zagadnienie przerzucalności. Wtedy jednak nasz podział podatkowy należałoby zreformować, przetasować. Ale wtedy też podatek spadkowy znalazłby się niewątpliwie w podatkach bezpośrednich. Intencją bowiem tego podatku jest obciążenie spadkobiercy, który płaci podatek i ciężar stąd powstały przyjąć winien na siebie. Wydaje się też, iż w danym razie najczęściej ciężaru tego wogóle nie zdoła dalej przerzucić. Jednakowoż w takim tylko wypadku uzasadnione byłoby spieranie się o miejsce podatku spadkowego w rodzinie podatków bezpośrednich. W obecnym stanie prawa skarbowego polskiego nie może jednak być mowy o takim sporze. Cóż bowiem zawiera nasze prawo w tej rzeczy? Definicji żadnej nie daje, natomiast rozlokowało podatki według porządku, który zawiera budżet i systematyka administracyjno-skarbowa. W naszem prawie podatkami bezpośredniemi są te wszystkie podatki, które włączono prawnie (a budżet, zamknięcia i t. p. są prawem) pod jeden wspólny mianownik „podatki bezpośrednie". A więc w ramach preliminarza na r. 1936/37: podatki gruntowe, od nieruchomości, przemysłowy, dochodowy, nadzwyczajny podatek od niektórych zajęć zawodowych, wojskowy, od kapitałów i rent, od energji elektrycznej, od uboju. I na tem koniec. Jakie kryterja tej klasyfikacji zastosował prawodawca (a prawodawcą jest nietylko Sejm i Senat, ale i Rząd, i Ministerstwo Skarbu), to rzecz najzupełniej obojętna. Z punktu widzenia jednej teorji może ta klasyfikacja jest zła, z innej — lepsza. Może żadna teorja nie zmieściłaby tego zaklasyfikowania. I to jest najprawdopodobniejsze. Prawnej definicji niema, jest tylko prawne zorganizowanie i to musi wystarczyć i wystarcza. Podatku spadkowego niema w tej grupie, niema go i w „pośrednich" podatkach, niema go w „cłach", znalazł swoje miejsce w „opłatach stemplowych i daninach pokrewnych". Teraz wypływa nowa sprawa. Tomasz Lulek przyjmuje (Gaz. Sąd. Warsz. 1935 Nr. 6 i 7), że podział podatków na bezpośrednie i pośrednie jest klasyfikacją dychotomiczną, że zatem podatek spadkowy jest albo bezpośrednim albo pośrednim. Słuszne byłoby całkowicie stanowisko Lulka (którego rozważania zewszechmiar zasługują zresztą na uwagę i przemyślenie), gdyby nasze prawo dawało definicję bezpośrednich i pośrednich podatków, gdyby zatem określiło różnicę gatunkową, jako podstawę dychotomji. Każda rzecz musi bądź posiadać daną cechę, bądź jej nie posiadać, powiada Jevons w swojej

„Logice“, tymczasem my nie wiemy nic, o jaką cechę tutaj chodzi. Mamy zaledwie dwie nazwy (bezpośredni, pośredni), które już w polskim języku, jak mi się wydaje, nie mają tego czystego dźwięku rozdzielczego, jak „direkte“ — „indirekte“, a poza tą nazwą nic. Kto chce, to sobie może coś innego wstawić jako rzekomą różnicę gatunkową. Jeżeli jednak nie odetnie dwóch pojęć od siebie przez wysunięcie stanowczej różnicy gatunkowej, wtedy dwa pojęcia z nazwy dychotomiczne, w istocie nie będą dychotomicznemi. Nasza systematyka skarbowa nie uszanowała dychotomicznego dźwięku, dała zamiast dwóch grup aż cztery, to znaczy nie przyjęła dychotomji. Achilles Rosenkranz (Gaz. Sąd. Warsz. 1935 Nr. 14) próbował osłabić argumenty Lulka o dychotomji twierdzeniem, iż w podziale na książki polskie i nie polskie znajdzie się jeszcze trzecia grupa: książki np. polsko-niemieckie, czyli trochę polskie a trochę niepolskie (np. słowniki). W tem miejscu jednak stanowisko Lulka nie zostało bynajmniej zachwiane. Książki są albo polskie albo nie-polskie. Cecha „polski“ jest tutaj cechą wyłączności, słownik nie jest książką polską, lecz nie-polską (zatem polsko-francuską, polsko-niemiecką i t. d.), jest książką mieszaną, książką z drugiego działu, który znowu może być dalej dzielony (książki polsko-niemieckie, francusko-polskie, niemiecko-francuskie i t. d.). Gdyby zatem prawo skarbowe polskie przyjęło dychotomję, obdarzając pewne podatki ściśle ustaloną cechą, wszystkie inne podatki musiałyby się zmieścić w drugim dziale. Nie możnaby robić działu trzeciego, jakiegoś pogranicznego, który jest możliwy, ale nie w wypadku dychotomji, natomiast każdy z dwóch dałoby się dalej w ich obrębie dzielić. Wydaje mi się, że byłoby ogromnie trudno przeprowadzić rozumną i produktywną dychotomję podatkową w zakresie t. zw. bezpośrednich i pośrednich podatków. Nie zdały w tem przeciwstawieniu egzaminu, nie warto go wogóle powtarzać. W próbie takiej należałoby bowiem stanąć na bardzo twardym gruncie rozdzielczym. Zwróciłem właśnie dlatego uwagę na możliwości najróżnorodniejszego łączenia i dzielenia podatków, że ogromnie trudno uchwycić ścisłe i niezawodne kryterjum podziałowe. Rozmyślnie doprowadziłem wyżej ujednolicenie wszystkich podatków do kryterjum majątkowego, z okazji podobnej próby ujednolicenia na gruncie podatku dochodowego, aby wskazać, jak swobodnie można czynić i podziały i złączenia w sferze skarbowo-podatkowej, w zależności od dowolnie przyjmowanych zasad klasyfikacyjnych.

Wywód uzasadniający wyrok NTA z 31 maja 1932 l. rej. 1496/30 nie należy w niektórych swoich częściach do szczęśliwych. Skarżąca przyjmuje tezę podziałową, jedną z rozpowszechnionych, zaraz jednak popełnia błąd w twierdzeniu, iż jedynie ta teorja („okoliczność“) jest miarodajna dla charakterystyki podatku bezpośredniego. Skarga, przyjmując teorję, iż przy podatku bezpośrednim podatnikiem i płatnikiem jest jedna i ta sama osoba, słusznie wnioskuje, iż: „co się tyczy podatku spadkowego (od siebie dodam: szczególnie w polskiej konstrukcji, w której płaci każdy dziedziczący czy obdarowany), to tem bardziej uwydatnia się jego charakter podatku bezpośredniego, ponieważ tu nietylko podatnik i płatnik zlewają się w jednej osobie, lecz przerzucenie go na inną osobę jest wogóle niemożliwe“. Cóż robi wywód wyroku NTA? Kwestjonuje jedną teorję, wysuwając przeciw niej inną, niezręczną, bo dającą pole dla wielu wątpliwości i zastrzeżeń. „Pobierane w Polsce podatki, oceniane według zjawisk gospodarczych, związane są ze źródłem podatku, t. j. z majątkiem, albo w okresie powstawania majątku, albo dokonywania obrotu, albo wreszcie spożycia (konsumcji)“. Tymczasem sprawa jest o wiele prostsza. Polskie prawo daje podział podatków (przyjmując i bezpośrednie), lokując spadkowy w osobnej, dalszej grupie. Polskie prawo nie daje definicji żadnej z tych grup, nie daje zatem definicji bezpośrednich. Musimy się zatem zadowolić klasyfikacją administracyjno-skarbową, którą wzmacnia obecnie art. 1 usta-

wy z 12 lutego 1931 poz. 82 Dz. Ust. o 10% dodatku. Ustawa ta (z r. 1931) uświęca podział budżetowo-rachunkowy podatków na cztery grupy, przekreślając prawnie jeszcze raz dychotomję bezpośrednich i pośrednich. Właściwy bowiem chaos rozpocząłby się dopiero wtedy, gdyby w r. 1931 wymieniono tylko pośrednie i bezpośrednie, a opuszczono pozostałe dwie grupy. Wtedy dychotomiczny podział wraz z logiczną interpretacją Lulka zyskałby walny środek argumentacyjny i judykatura NTA stanęłaby wobec nowych trudności, któreby odbiły się i na art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. Ostatni przepis jednak w sytuacji trwałego, długoletniego budżetowo-rachunkowego podziału na cztery grupy oraz przez wzmocnienie ustawą z r. 1931 nabiera cech niewątpliwego znaczenia prawnego[1]). Brzmienie art. 10 p. 5 jest w tych warunkach dla zasady prawnej NTA z r. 1932 i dogodne i wystarczające. Od ogólnego dochodu odlicza się podatki bezpośrednie (państwowe i samorządowe) i „przymusowe lub ustawowe świadczenia pieniężne oraz bezpłatne świadczenia przymusowe innego rodzaju na cele publiczne", natomiast nie odlicza się podatku dochodowego, podatku specjalnego od tantjem, daniny z r. 1921—1922, podatku od wzbogacenia się z r. 1922, daniny lasowej, podatku majątkowego z r. 1923. Poza podatkiem dochodowym, wszystkie inne z biegiem czasu już poznikały. Czemże zaś są owe tajemnicze „świadczenia"? Są świadczeniami, które nie figurują w wykazie „danin publicznych" czyli podatków w ogólnem tego słowa znaczeniu. Przepis art. 10 p. 5 wysuwa z podatków jedną tylko kategorję, mianowicie podatki bezpośrednie, eliminując wszystkie inne. Bezpośrednie się odlicza, wszystkich innych nie. że zaś w grupie podatków bezpośrednich istnieją a raczej istniały, można dziś powiedzieć (bo podatek dochodowy, rozumie się, nie może być odliczany), takie, które prawo chciało wyłączyć, przeto znalazły się wyjątki. Pozatem wszystkie inne podatki (w ogólnem tego słowa znaczeniu) nie są odliczane, a więc ani pośrednie, ani cła, ani opłaty stemplowe i daniny pokrewne (dawniej „należytości"). Właśnie użycie terminu „podatki bezpośrednie" w art. 10 p. 5 wyklucza

---

[1]) Wspomnieć muszę o dwóch ustawach, które nie wchodzą w przedmiot wątpliwości odnośnie do sprawy sądzonej 16 stycznia 1935, jednakowoż mają znaczenie na przyszłość ze względu na problem podatków bezpośrednich. Są to: ustawa z 18 marca 1935 poz. 129 Dz. Ust. o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych oraz ustawa późniejsza, i przez to doniosła, z 26 marca 1935 poz. 127 Dz. Ust. o poborze 10% dodatku do opłat stemplowych i podatków pośrednich oraz 15% dodatku do podatków bezpośrednich oraz spadkowego i od darowizn. Ta druga ustawa zmienia znaną nam ustawę z 12 lutego 1931 poz. 82 Dz. Ust. i nie wprowadza nowego podziału, trzymając się grupowania budżetowego, według którego podatki: od energji elektrycznej, od uboju i nadzwyczajna danina majątkowa są podatkami bezpośredniemi. Podatek spadkowy wyraźnie stoi tu poza podatkami bezpośredniemi („upoważnia się Ministra Skarbu do pobierania dodatków... w wysokości 15% do podatku spadkowego i od darowizn oraz do podatków bezpośrednich z wyjątkiem gruntowego" — art. 1). Natomiast ustawa wcześniejsza (z 18 marca 1935) wprowadza wręcz zamieszanie. I tak art. 1 w p. a) opiewa: Przepisom niniejszej ustawy podlegają: a) państwowe podatki bezpośrednie oraz podatki: ...od uboju, od energji elektrycznej,... spadkowy i od darowizn..., nadzwyczajna danina majątkowa..." Wynika z tego, że według tej ustawy i podatek od uboju i podatek od energji elektrycznej i nadzwyczajna danina majątkowa nie są podatkami bezpośredniemi, mimo iż prawo budżetowe zalicza te daniny do podatków bezpośrednich, jak je zalicza też ustawa późniejsza z 26 marca 1935, czyniąc wyjątki w art. 2 ust. 1. Na szczęście podatek spadkowy i od darowizn pozostał w dalszym ciągu poza podatkami bezpośredniemi.

pomyłkę i nieporozumienie. Gdyby bowiem nie umieszczono tego terminu, lecz użyto tylko opisu charakteryzującego w rodzaju np. „przymusowe świadczenia, bezpłatne" i t. d., wtedy możliwości interpretacyjne zostałyby ogromnie rozszerzone i cały właściwie system podatków prócz wymienionych (expressis verbis) zostałby włączony do elementów odliczania. Te zaś „świadczenia", które nie figurują w liście podatków, nie są podatkami pośredniemi, nie są cłami, nie są opłatami i daninami pokrewnemi, mają jednak charakter „świadczeń pieniężnych przymusowych lub ustawowych" lub „bezpłatnych świadczeń przymusowych innego rodzaju na cele publiczne". I te będą odliczane. Prawda, że to określenie nie jest ani poprawne ani zręczne. Już w samem sformułowaniu tkwią zawiązki nieporozumień. Ale temu winna już nietylko atmosfera „wspomnień o wojnie światowej" i „zarządzenia, wiążące się z koniecznościami ówczesnego przejściowego okresu" (Rosenkranz w cyt. artykule), ale i warunki samej wojny. Wszak ustawa pochodzi z lata 1920, gdy kulminowały wypadki wojny polsko-rosyjskiej, gdy zatem „świadczenia przymusowe" sięgały poza zakres właściwych podatków. Byłoby jednak rzeczą pożądaną, żeby ten ustęp został, jeśli nie usunięty, to przynajmniej przeredagowany. Zachodzi bowiem dziś pytanie, czy t. zw. świadczenia w naturze na niektóre cele publiczne (ustawa z 26 marca 1935 poz. 271 Dz. Ust.) są odliczalne z art. 10 p. 5, czy też nie, gdy mianowicie przyjmie się, że są rodzajem dodatku w naturze (lub w pieniądzu) do niektórych podatków bezpośrednich (art. 3 cyt. ustawy). Jedno jest jednak jasne, że podatek spadkowy nie może wchodzić do grupy tej niejasno i ogólnikowo sformułowanych w art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym „świadczeń". Został on przez wprowadzenie podatków bezpośrednich, jako odliczalnych pozycyj, wyraźnie usunięty od możliwości odliczenia.

Ale poza tą stroną czysto prawną, warto zapytać, jak winna się w tej mierze oświadczyć sama logika podatku spadkowego. Czem jest podatek spadkowy w obecnej polskiej konstrukcji? Jest podatkiem, który płaci otrzymujący spadek lub darowiznę. W stosunkach gospodarczych płatnika spadek stanowi poza-gospodarczy przybytek. Danina, jaką płatnik uiszcza, stanowi ten udział, jaki zabiera dla siebie skarbowość. To nie jest zwykły przyrost majątku, powstały skutkiem wzrostu jego wartości (np. plac poszedł szybko w cenie, bo wytyczono ulicę i budują już domy). Ostatni bowiem wypadek tkwi w stosunkach gospodarczych ewentualnego płatnika podatku od przyrostu wartości, tak samo jak tkwi w jego stosunkach ryzyko, że wartość się zmniejszy (np. zlikwidowano linję kolejową, np. ruch przesunął się w inną połać terenu i t. p.). Spadek lub darowizna jest masą, która przychodzi do spadkodawcy zzewnątrz jego stosunków gospodarczych, — mniejsza o to, czy spodziewana, pewna czy nieoczekiwana. To przyjście zzewnątrz stanowi okazję dla Skarbu do wzięcia udziału, do zażądania podatku samodzielnego i bez zastrzeżeń. Pomińmy teorje o historycznem zabarwieniu, jak np. ta, według której państwo z tytułu swego zwierzchnictwa trwałego, żąda okupu czy działu w momencie przechodzenia majątku z jednej osoby na drugą drogą darowizny czy spadku. Istotnem bowiem jest ogólne prawo zbiorowości do nakładania podatku, a w danym razie dogodność okazji pobrania daniny, gdy nowa wartość wchodzi w stosunki gospodarcze płatnika tytułem darmym, gdy jest nowością gospodarczą. Odliczenie od dochodu ma charakter uwzględnienia w pierwszym rzędzie wewnętrzno-gospodarczych stosunków płatnika, spadek zaś lub darowizna jest wypadkiem wyjątkowym i odrębnym i zewnętrzno-gospodarczym.

Ale jest jeszcze jeden powód, dla którego sens podatku dochodowego uległby spaczeniu, gdyby odliczono podatek spadkowy i od darowizn. Osoba X ma dochód roczny w kwocie 100.000 zł. Dostaje spadek w kwocie pięć miljonów zł. Jest to dajmy na to jakiś stosunek dalekiego pokrewieństwa czy nawet braku pokrewieństwa. Taksa po-

datku spadkowego jest tak duża, iż przekracza kilkakrotnie wartość stu tysięcy osiąganego rocznego dochodu. Spotkalibyśmy się z wyjątkowym absurdem i brakiem logiki podatkowej. Wielki dochód, jeszcze większy spadek. Płatnik powiększa bardzo swój majątek przez dochód i przez spadek. Wobec czego należy mu odliczyć podatek spadkowy od dochodu, który to ostatni w tym razie wogóle nie podlegnie opodatkowaniu, do tego zaś podatek spadkowy skutkiem odliczenia zostanie zredukowany o tysiące złotych?

Ten jaskrawy przykład unaocznia nam istotę podatku spadkowego (i od darowizn) i logiczną konieczność nieodliczania podatku z tego tytułu od osiąganego całkiem odrębnie i oddzielnie dochodu. Zdarzyło się tak, że samo prawo podatkowe (art. 10 p. 5) stoi na tem samem stanowisku. Gdyby jednak nie stało, gdyby odliczało podatek spadkowy i od darowizn od dochodu, należałoby czemprędzej taką nienormalną sytuację poprawić.

Oto dlaczego zasada prawna NTA jest całkowicie słuszna, choć niektóre jej punkty motywujące nie należą, jak zaznaczyłem, do szczęśliwych.

Ignacy Czuma

1504.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z gruntów: Opodatkowanie dochodu, osiągniętego po objęciu w ciągu roku we własny zarząd majątku, oddawanego w dzierżawę.

Objęcie w ciągu roku majątku, oddawanego w dzierżawę, we własny zarząd właściciela i zaprowadzenie ksiąg gospodarczych, obejmujących okresy gospodarcze, różne od kalendarzowych, uzasadnia prawo żądania, by dochód z tego źródła był opodatkowany wedle okresów gospodarczych i to począwszy od roku podatkowego, następującego po upływie pełnego pierwszego roku gospodarczego.

Wyrok NTA z 18 marca 1936 l. rej. 8355/33 w sprawie Olafa Paleske przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest objęcie wymiarem podatku dochodowego na r. 1932 dochodu z nieruchomości Szpęgawsk, który to majątek (poprzednio oddany w dzierżawę) skarżący objął w użytkowanie z dniem 1 lipca 1931, zaprowadzając z tym dniem księgi gospodarcze, obejmujące rok gospodarczy od 1 lipca do 30 czerwca następnego roku.

NTA rozważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 13 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) podlegają opodatkowaniu dochody, osiągnięte w ostatnim roku kalendarzowym lub ostatnim roku operacyjnym względnie gospodarczym, poprzedzającym rok podatkowy. Oparty na tym przepisie przepis wykonawczy (§ 22 rozp. wykon.[1]) stanowi, że opodatkowanie wedle lat gospodarczych ma miejsce w tych wypadkach, gdy płatnik prowadzi jakiekolwiek zasługujące na wiarę zapiski. Gdy skarżący zaprowadził niespornie księgi gospodarcze, obejmujące okresy gospodarcze, obliczane od 1 lipca do 30 czerwca, zachodziły warunki art. 13 i § 22 i skarżący miał prawo domagać się, by dochód z danej nieruchomości opodatkowany był wedle okresów gospodarczych, a nie kalendarzowych, by więc pierwszy raz dochód z tej nieruchomości, osiągany nie z dzierżawy, lecz z własnej administracji, był opodatkowany w roku podatkowym, następującym po upływie pierwszego roku gospodarczego — a więc w roku podatkowym 1933, następującym po pierwszym roku gospodarczym 1 lipca 1931 — 30 czerwca 1932. Wymiar podatku na r. 1932 z włączeniem do jego podstawy dochodu, uzyskanego w czasie od 1 lipca 1931 do 31 grudnia 1931, należało w tym stanie rzeczy uznać za niezgodny z ustawą, tem bardziej, że konsekwencją tego wymiaru byłoby dokonywanie w następnych latach podatkowych wymiarów na podstawie dochodów, uzyskiwanych w drugiem półroczu jednego i pierwszem półroczu następnego roku gospodarczego, co natrafiłoby oczywiście na istotne trudności, a zatem byłoby sprzeczne z zasadą § 22 rozp. wykon., która nakazuje, w razie rzeczywistej trudności obliczenia dochodu wedle lat kalendarzowych, jego obliczenie wedle lat gospodarczych.

Zarzut odpowiedzi na skargę, iż zadośćuczynienie żądaniu skarżącego naruszyłoby przepis art. 76, jest nietrafny, gdyż jak to NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 6 kwietnia 1934 l. rej. 3192/30 (Zb. wyr. Nr. 775 S)[2]), art. 76 musi być interpretowany w związku z art. 13 w ten sposób, iż obowiązek podatkowy płatników, których rok operacyjny nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, rozpoczyna się z rokiem następującym po upływie pełnego pierwszego roku operacyjnego lub gospodarczego.

NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

---

[1]) Por. § 20 ust. 1 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

[2]) OPA 629/34.

1505.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z wyrębu na gruncie, nie należącym do gospodarstwa leśnego.

Do dochodu, osiągniętego z wyrębu na gruncie, nie należącym do gospodarstwa leśnego, nie mają zastosowania przepisy o nadzwyczajnym wyrębie (art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym). (Teza).

Wyrok NTA z 3 czerwca 1936 l. rej. 8412/34 w sprawie Artura Radziwiłła i innych przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

W zeznaniu o dochodzie na rok podatkowy 1932 skarżący wykazali ogólną sumę dochodu w kwocie 153.934,58 zł, zaś odliczenia w kwocie 327.600,11 zł, czyli w rezultacie stratę w kwocie 173.665,53 zł. W toku postępowania wymiarowego zbadano księgi gospodarcze skarżących i stwierdzono w protokóle rewizji z 19 września 1932 m. i., że z kwoty 79.366,70 zł, otrzymanej z wyrębów leśnych, przypada kwota 31.525,91 zł na normalną eksploatację w ramach planów gospodarki leśnej, natomiast kwotę 47.840,70 zł otrzymano „za budulec sosnowy i olszowy z pastwiska (według zapisu), który to teren nie był objęty planami leśnemi i dotychczas po wycięciu nie został zalesiony". Protokół zawiera opinję rewidenta, że wymieniona wyżej kwota 47.840,70 zł stanowi dochód z nadzwyczajnego wyrębu lasu i winna być opodatkowana odrębnie. Obecny przy rewizji ksiąg jeden z płatników wyjaśnił do protokółu, że powyższa kwota stanowi wpływ z wyrębu, dokonanego na przestrzeni, nie będącej gruntem leśnym i nie objętej planem gospodarki leśnej, lecz użytkowanej jako pastwisko przez straż leśną i służbę folwarczną, na którem rosła w kępach olszyna oraz karłowata sosna, i że pastwisko to, o glebie bagnistej, na inny rodzaj użytkowania nie nadaje się.

Komisja Szacunkowa uznała wykazany w zeznaniu deficyt, natomiast 5/6 kwoty 47.840,70 zł, t. j. kwotę 39.867,34 zł poddała opodatkowaniu jako dochód z nadzwyczajnego wyrębu.

W odwołaniu od wymiaru skarżący, powtarzając stan faktyczny, przytoczony w wyjaśnieniu do protokółu rewizji ksiąg, twierdzili, że sporna suma stanowi zwyczajny dochód.

Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 26 marca 1934 odwołania nie uwzględniła. Skarga na to orzeczenie, wniesiona do NTA, domaga się jego uchylenia, jako niezgodnego z ustawą.

NTA rozważył, co następuje:

W motywach zaskarżonej decyzji pozwana władza zaznaczyła, że „dochód 39.867 zł, stanowiący 5/6 nadzwyczajnego wyrębu lasu, został przyjęty na podstawie protokółu badania ksiąg gospodarczych majątku Staszów i nie może być uważany za dochód normalny, gdyż, jak stwierdza protokół, wyrąb nie był objęty planem gospodarstwa leśnego, a więc przekraczał wyrąb normalny i należy go uważać jako nadzwyczajny w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym". Jeśli atoli, jak z powyższego wynika, pozwana władza, opierając się na treści protokółu badania ksiąg gospodarczych, ustaliła, że „wyrąb nie był objęty planem gospodarstwa leśnego", to takie ustalenie nie oddaje należycie treści protokółu, który w odnośnym ustępie wyraźnie stwierdza, że t e r e n, na którym dokonano wyrębu, nie był objęty planami leśnemi. Oczywiście, między tem, co przyjęła pozwana władza w zaskarżonej decyzji, a tem, co stwierdza protokół, zachodzi zasadnicza i istotna różnica. Skoro bowiem obszar, na którym dokonano spornego wyrębu, nie był, jak to stwierdza protokół, objęty planem urządzenia gospodarstwa leśnego, i nie był wogóle gruntem leśnym, lecz pastwiskiem, to nie może być mowy o tem, że wyrąb uskuteczniono w ilości, przewyższającej plan prawidłowego gospodarstwa lub naturalny przyrost lasu (art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym). Opierając się na ustaleniu, zawartem w protokóle z 19 września 1932, należałoby więc przyjąć, że sporny dochód pochodzi z wyrębu, uskutecznionego na gruntach, na których nie prowadzono gospodarki leśnej, że przeto nie mają tu zastosowania przepisy o nadzwyczajnym wyrębie, lecz przepis art. 15 ust. 1 ustawy.

Gdy tedy pozwana władza przyjęła w zaskarżonej decyzji stan faktyczny sprawy niezgodnie z aktami, to NTA uznał postępowanie za wadliwe i uchylił tę decyzję na zasadzie art. 84 p. 2 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1506.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Księgowanie towaru po stronie komitenta.

Nieksięgowanie wysyłki towaru do komisowej sprzedaży i brak odpisów „faktur konsygnacyjnych" uzasadnia dyskwalifikację ksiąg handlowych.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 10.721/32, 10.722/32 i 10.723/32 w sprawie Jana Poelsa, Henryka Poelsa i Marcina Poelsa przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

Skarżącym wymierzono podatek od dochodu, uzyskanego w charakterze spólników firmy Poels et Co Fabryka bekonów i konserw mięsnych w Toruniu, z zastosowaniem norm średniej zyskowności, a księgi handlowe tej firmy uznano za „niemiarodajne do ustalenia dochodu", ponieważ „firma nie fakturuje towarów eksportowanych, a na dobro konta towarów wpisuje sumy przekazane z zagranicy, przeto nie można sprawdzić, czy kwoty otrzymane z zagranicy pokrywają wysłany towar".

Skargi podnoszą zarzut, że zdyskwalifikowanie ksiąg było prawnie nieuzasadnione.

... Otóż skarżący twierdzili w wyjaśnieniach, złożonych w postępowaniu wymiarowem, a podtrzymanych w odwołaniach, że wysyłają bekony do Anglji do komisowej sprzedaży. „Przez nas eksportowane bekony — brzmi odnośny ustęp wyjaśnień — sprzedane zostaną (!) przez ręce komisowe. Przy otrzymaniu towaru nawet nie może komisjoner podać ceny chociaż tylko w przybliżeniu"....

Jest ustalone w sprawach niespornie, że księgowanie sprzedaży towaru odbywało się na podstawie nadsyłanych przez komisanta rozliczeń. Kwotami, wynikającemi z tych rozliczeń, firma uznawała rachunek towarów. To postępowanie nie nastręcza z punktu widzenia buchalterji żadnych zastrzeżeń. Zarzut, jaki władza stawia księgom, streszcza się w tem, że na ich podstawie nie można sprawdzić zgodności księgowanych rozliczeń z wysyłkami towaru, a rozumie się, w konsekwencji — z tranzakcjami sprzedaży.

Skargi zdają się nie kwestjonować, iż ten stan rzeczy wystarczałby do uzasadnienia decyzji, odmawiającej księgom cechy prawidłowości. Natomiast zwalczają one przesłanki, na których władza oparła swą konkluzję o niemożności sprawdzenia rozliczeń. Mianowicie z treści uchwał, dyskwalifikujących księgi, w związku z protokółem rewizji tychże ksiąg wynika, iż przesłankami temi były: 1) dokonywanie zapisów na rachunku towarów dopiero po otrzymaniu rozliczenia i 2) niefakturowanie towaru wysyłanego. Jednakowoż skoro towar wysyłany był do komisowej sprzedaży, a zatem pozostawał nadal własnością przedsiębiorstwa, rachunek towarów nie wymagał żadnej zmiany w związku z wysyłką. Władza ma widocznie na względzie ten sposób księgowania, przy którym w razie oddania towaru do komisowej sprzedaży uznaje się rachunek towarów, a obciąża rachunek „towarów u komisanta" lub podobnie nazwany — jednak księgowanie takie nie jest konieczne. Wystarczy, jeżeli wysyłkę towaru do

komisanta zapisze się w jednej z ksiąg pobocznych lub pomocniczych. Co się zaś tyczy niefakturowania, to o wystawianiu faktur w właściwem tego słowa znaczeniu, t. j. rachunków kupieckich, mowy być nie może, skoro niema tu sprzedaży towaru. Natomiast przedsiębiorstwo wysyłające wystawia — i już z natury rzeczy wystawiać musi celem umożliwienia adresatowi sprawdzenia zawartości przesyłki — wykaz wysyłanych towarów, nazywany konsygnacją, specyfikacją, niekiedy także fakturą konsygnacyjną. Kupiec, prowadzący księgi handlowe, obowiązany jest odpis wysłanego wykazu przechować. Otóż ten dokument łącznie z wspomnianym zapisem w jednej z ksiąg powinny w tego rodzaju przedsiębiorstwie eksportowem, o jakie tu chodzi, dawać możność ścisłego zidentyfikowania przesyłki czyli spełniać to zadanie, którego władza wymaga od zapisów na rachunku towarów i od faktur.

Ponieważ akta nie ujawniają, czy księgi handlowe firmy Poels et Co określonym wyżej wymaganiom czynią zadość, należało uznać, że stan faktyczny sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia i z tego powodu uchylić zaskarżone orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Z okoliczności, że towary, wysłane do komisowej sprzedaży, pozostają nadal własnością komitenta, należy jedynie wyprowadzić wniosek, iż ten aktyw winien w księgach (także w inwentarzu) komitenta nadal figurować pod nazwą „towary", a więc, że za wartość takich towarów nie wolno uznać rachunku towarów, a obciążyć komisanta (na skutek wysyłki towarów do komisowej sprzedaży jeszcze żadna wierzytelność komisanta wobec komitenta nie powstaje).

Atoli stosunek gospodarczy tego aktywu do przedsiębiorstwa komitenta zmienia się znacznie z następujących powodów:

a) towar pozostaje wprawdzie własnością komitenta, natomiast nie znajduje się już w jego posiadaniu,

b) możność rozporządzania tym towarem jest dla komitenta znacznie zmniejszona,

c) wysyłka towarów do komisowej sprzedaży jest połączona z dość dużem ryzykiem (na wypadek, gdyby komisant nie mógł sprzedać towaru, komitent musiałby pokryć koszty jego transportu w jedną i drugą stronę),

d) wynik (zysk lub stratę) takich tranzakcyj należy wyliczyć i wykazać oddzielnie, by mieć możność stwierdzenia, czy opłaci się prowadzić je nadal.

Z powyższego wynika, że komisant nietylko może, lecz powinien (nie dość wyraźnie: Góra, Podręcznik księgowości, t. II, wyd. 3, Lwów-Warszawa, 1922, str. 140) wartość towarów wysłanych do komisowej sprzedaży, obliczoną po cenie kosztów własnych, przenieść z ogólnego rachunku towarów na rachunek odrębny (także towarowy) o nazwie np. „Towary u komisanta" i pod tym tytułem czy też subtytułem także wyszczególnić towary komisowe w swym inwentarzu.

Nie stoi temu na przeszkodzie okoliczność, że komitent nie wie, po jakiej cenie owe towary zostaną sprzedane, albowiem — jak już zaznaczono — wspomniane prze-

księgowanie ma być dokonane nie po cenie sprzedaży, ani też po cenie limitowej, ale po cenie kosztów własnych, a ta ostatnia musi komitentowi być znana.

Aczkolwiek sprzeczne z obecnym stanem techniki buchalteryjnej, to jednak zaniechanie wskazanych księgowań zasadniczych nie musi księgi handlowe komitenta pozbawić mocy dowodowej, jeżeli tylko w księgach pomocniczych są przeprowadzone księgowania odpowiednie, a oparte na dowodach właściwych, jakiemi są faktury konsygnacyjne oraz dowody załadowania.

Witold Góra

1507.

PODATEK DOCHODOWY.

Wierzytelności wątpliwe — oszacowanie do bilansu.

Oszacowanie przez płatnika w bilansie wierzytelności z tytułu odszkodowania, przez drugą stronę nie uznanej, należy do swobodnego uznania płatnika.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 3294/34 w sprawie firmy „Książęco-Pszczyńskie Towarzystwo sprzedaży materjału drzewnego Sp. z ogr. odp." w Pszczynie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

... Skarżąca spółka oddała komisową sprzedaż swego drzewa firmie „Wschód" w Katowicach. W styczniu 1932 firma ta zerwała umowę, powołując się na nieoddawanie jej wbrew warunkom umowy całości drzewa do sprzedaży, i zażądała od skarżącej odszkodowania w kwocie 120.000 dolarów. W odpowiedzi na to przyjęła skarżąca do wiadomości zerwanie umowy, odmówiła uznania odszkodowania i ze swej strony zażądała odszkodowania z powodu niedostatecznej ilościowo sprzedaży drzewa skarżącej przez „Wschód". Odszkodowanie to obliczył członek zarządu skarżącej spółki, nadleśniczy Thalman, na 68.595 dolarów, biorąc za podstawę straty, poniesione wskutek spadku cen drzewa, skutkiem zbyt długiego składowania drzewa, skutkiem utrudnień eksploatacyjnych, oraz odsetki od tych wszystkich pozycyj. Obliczenie to nosi datę 29.I.1932. Na zasadzie obliczenia z daty 1.II.1932, podpisanego przez tegoż Thalmana, zaksięgowano pod datą 31.XII.1931 i wprowadzono do bilansu zamknięcia na ten dzień pretensję do firmy „Wschód", oszacowaną na 302.600 zł, biorąc pod uwagę — wedle brzmienia tego obliczenia — że pretensja ta nie jest uznana i dopiero drogą procesu będzie musiała być dochodzona. Księgowanie

to obniżyło stratę bilansową Spółki za rok operacyjny 1931 do kwoty 69.993 zł 23 gr.

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1932, opartym na bilansie zamknięcia na 31.XII.1931, doliczono do podstawy wymiaru różnicę między obliczonem przez Thalmana odszkodowaniem a zaksięgowaną częścią tegoż. Odwołania władza pozwana nie uwzględniła, powołując się w motywach zaskarżonej decyzji na nieudowodnienie przez skarżącą, mimo wezwania władzy, że pretensja ta w dniu bilansu nie miała pełnej wartości.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

Oszacowanie wątpliwych wierzytelności do bilansu należy w zasadzie do swobodnego uznania przedsiębiorcy, który ma obowiązek dokonania tego oszacowania z należytą starannością przy wzięciu pod uwagę wszelkich okoliczności, mających wpływ na istnienie, wysokość i ściągalność pretensji, a istniejących w dacie bilansu. W niniejszym wypadku chodzi o pretensję odszkodowawczą, podniesioną przeciw kontrahentowi skarżącej w związku z zerwaniem przez tego kontrahenta umowy i żądaniem przez niego wysokiego odszkodowania. Pretensję tę obliczyły organa skarżącej i przedstawiły stronie przeciwnej w wysokości 68.595 dolarów, ustalając równocześnie dla swych celów wewnętrznych jej wartość na dzień bilansowy na 302.600 zł i uzasadniając to obliczenie brakiem uznania pretensji przez stronę przeciwną i potrzebą dochodzenia tej pretensji w drodze sporu. Pretensji wzajemnej, zgłoszonej przez kontrahenta, nie zaksięgowano.

W tym stanie rzeczy i w związku z treścią przedłożonej przez skarżącą korespondencji żądanie przez władzę udowodnienia, że pretensja w dacie bilansu nie miała wyższej wartości, niż przyjęto do bilansu, było bezprzedmiotowe, skoro pretensja opiera się wyłącznie na jednostronnem obliczeniu już po dacie bilansu przez organa skarżącej, jest przez stronę przeciwną zaprzeczona i skutkiem tego przed ustaleniem jej istnienia i wysokości przez sąd, któryby oczywiście musiał rozstrzygnąć zarazem kwestję wzajemnej pretensji strony przeciwnej, przedstawia się jako w miarodajnym momencie wątpliwa co do swego istnienia i wartości i niedająca się w żaden realny i konkretny sposób na ten moment udowodnić. Nie wchodząc więc w poruszoną w skardze kwestję, czy pretensja ta nawet w wysokości, przyjętej do bilansu, nadawała się do zaksięgowania i zamieszczenia w aktywach bilansu, ileże ta kwestja jest dla sprawy obojętna, — NTA uznał, że władza pozwana nie miała w przepisach art. 21, 6, 8 i 13 ustawy o podatku dochodowym podstawy do doliczenia spornej różnicy, będącej w swej istocie nadwyżką zgłoszonej przez skarżącą pretensji odszkodowawczej nad równocześnie przez skarżącą w granicach jej swo-

bodnego uznania oszacowaną wartość tej wątpliwej i nieuznanej przez drugą stronę pretensji.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1508.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpis na straty nieściągalnych pretensyj — ocena nieściągalności; ustalenie zwyczaju kupieckiego.

1. Zasadność odpisu na straty nieściągalnych pretensyj, przeprowadzonego przez osobę prawną w jej prawidłowych księgach handlowych, powinna być oceniana w odniesieniu do warunków tego okresu operacyjnego, którego dotyczy odnośne zamknięcie rachunkowe.

2. Sam fakt, że ugoda z dłużnikiem zawarta została dopiero w późniejszym okresie gospodarczym, jeszcze nie uzasadnia nieuwzględnienia dokonanego odpisu.

3. Okoliczność, iż wierzytelność jest pokryta wekslami, płatnemi dopiero w okresie następnym, nie wyklucza odpisania tej wierzytelności jako nieściągalnej.

4. Miarodajny dla rozstrzygnięcia sprawy zwyczaj kupiecki winien być — w przypadku sporu co do jego treści — w odpowiedni sposób przez władzę ustalony.

Wyrok NTA z 30 marca 1936 l. rej. 874/34 w sprawie firmy: Śląski Zakład Kredytowy Sp. Akc. w Bielsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie przy wymiarze podatku do zysku bilansowego ... kwoty 308.848,85 zł, spisanej z rachunku dłużników....

Zaskarżone orzeczenie podaje, że dokonane przez firmę M. w dniu 9 lipca 1931 oraz przez Hutę P. w dniu 16 grudnia 1931 zgłoszenie wniosku o odroczenie wypłat nie jest ze stanowiska zwyczaju kupieckiego dostatecznym powodem do uznania pretensyj do tych firm za nieściągalne, że ugoda z firmą M. nastąpiła dopiero w dniu 9 stycznia 1933, a z firmą H. w dniu 20 maja 1932, a więc ocena wierzytelności jako nieściągalnych nastąpiła przedwcześnie, że pretensja do Huty P. była pokryta wekslami, płatnemi dopiero w r. 1932, a zatem i w tym wypadku „ocena zasadności

odpisu nastąpiła przedwcześnie", że przeto doliczenie do dochodu kwoty 308.848,85 zł nastąpiło zgodnie z przepisami art. 6 i 21 ustawy, ponieważ Spółka nie udowodniła, by pretensje te w dacie 31 grudnia 1931 były nieściągalne. Skarga zarzuca obrazę powołanych w zaskarżonem orzeczeniu przepisów ustawy oraz przepisu o szacowaniu wierzytelności, zawartego w § 34 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.).

Otóż przedewszystkiem w związku z motywami zaskarżonego orzeczenia należy stwierdzić, iż ani ugoda zawarta po dniu bilansowym, ani inne okoliczności faktyczne z czasu po tej dacie nie mogą uzasadnić dokonanego przedtem odpisu na straty. Jak to bowiem NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 17 kwietnia 1929 l. rej. 1257/26 (Zb. wyr. Nr. 75 S) w sprawie Banku Towarzystw Spółdzielczych, zasadność odpisu na straty nieściągalnych pretensyj, przeprowadzonego przez osobę prawną w jej prawidłowych księgach handlowych, powinna być oceniana w odniesieniu do warunków tego okresu operacyjnego, którego dotyczy odnośne zamknięcie rachunkowe. Z drugiej strony jednak sam fakt, że ugoda z dłużnikiem zawarta została dopiero w późniejszym okresie gospodarczym, jeszcze nie świadczy o tem, że ocena w bilansie wierzytelności jako całkowicie lub częściowo nieściągalnej była przedwczesna, gdyż — jak na to wskazał NTA już w wyroku z 2 października 1929 l. rej. 4780/27 (Zb. wyr. Nr. 164 S) w sprawie Tow. Akc. „Karol Steinert" — brak podstawy do takiego ograniczania zakresu faktów i środków dowodowych, przydatnych do uzasadnienia nieściągalności pretensji.

Również okoliczność, iż wierzytelność jest pokryta wekslami, płatnemi dopiero w okresie następnym — na co powołuje się zaskarżone orzeczenie w odniesieniu do wierzytelności do Huty P. — nie dowodzi jeszcze, że ocena tej wierzytelności w bilansie była nieuzasadniona. Szacowanie jest bowiem konieczne także w stosunku do tych wierzytelności, których termin płatności do dnia bilansu jeszcze nie nadszedł, a chodzi tylko o to, czy szacowanie to było prawidłowe.

Skarżąca w toku postępowania wymiarowego wyjaśniała, że odpisu części wierzytelności do 3 wymienionych dłużników dokonała z uwagi na okoliczności, które istniały przed dniem 31 grudnia 1931, i że bilans byłby nierealny, gdyby wierzytelności te figurowały w nim z wartością nominalną. Istotnie, te okoliczności faktyczne, które Spółka wymieniała na uzasadnienie dokonanej oceny wierzytelności, dotyczyły okresu operacyjnego 1931. Przedłożone przez skarżącą pismo Izby Handlowej w Katowicach z 8 kwietnia 1932 stwierdzało, że firma M. znajduje się od 18 lipca 1931 pod nadzorem sądowym, który był już dwukrotnie przedłużany, że aktywa tej firmy straciły bardzo poważnie na wartości, że w razie dojścia do skutku układu z wierzycielami można liczyć w najlepszym wypadku na

pokrycie wierzytelności w 25% i to w ciągu kilku lat, a uzyskanie wyższego stopnia zaspokojenia nie wydaje się możliwe ani prawdopodobne. Przedłożone zaś przez skarżącą pismo Izby Przemysłowo-Handlowej w Sosnowcu z 12 maja 1932 stwierdzało, że druga z dłużniczych firm, mianowicie H., znajdowała się w r. 1931 i znajduje się obecnie w bardzo trudnej sytuacji majątkowej, w związku z czem ściągnięcie od niej jakichkolwiek należności jest mało prawdopodobne. Ponadto przedłożyła skarżąca dowód, iż firma M. wniosła w r. 1931 podanie o udzielenie jej odroczenia wypłat, oraz odpis protokółu przesłuchania przez policję prokurenta skarżącej z 26 października 1931, na dowód, że skarżąca „padła ofiarą manipulacyj" firmy H. i że w r. 1931 strata na tym dłużniku była widoczna.

Z temi dowodami i odnośnemi wyjaśnieniami płatniczki powinna była władza pozwana rozprawić się w swem orzeczeniu jako istotnemi w świetle powołanej wyżej judykatury NTA. Od tego obowiązku nie zwalniał jej fakt, że ugoda z dłużnikiem nastąpiła dopiero później, ani że weksle były dopiero później płatne. Wynika to już z poprzednich wywodów. Nie wymaga zaś bliższego uzasadnienia, że w niczem nie osłabiało przydatności przedłożonych dokumentów jako środków dowodowych ich pochodzenie z czasu po okresie operacyjnym, skoro treść ich miała służyć do stwierdzenia stanu rzeczy właśnie w tym okresie.

Co do pozostałej wierzytelności do Huty P., to skarżąca uzasadniała dokonany 50% odpis tem, że firma ta wniosła w grudniu 1931 podanie o odroczenie wypłat i że następnie przedstawiła wierzycielom projekt ugodowy, według którego miałaby z zysków lat następnych wypłacić im 50% ich wierzytelności. W odwołaniu skarżąca, opierając się na złożonych wyjaśnieniach, wywodziła, iż podanie o odroczenie wypłat w roku operacyjnym 1931 na tle ówczesnych stosunków gospodarczych w rezultacie kończyło się bądź upadłością, bądź też ugodą, obniżającą należność wierzyciela, wobec czego zgodnie z § 34 rozp. wykon.[1]) skarżąca miała prawo i obowiązek, kierując się zwyczajami kupieckiemi, odpisać część należności. Podanie w zaskarżonem orzeczeniu, że zgłoszenie wniosku o odroczenie wypłat „nie jest ze stanowiska zwyczaju kupieckiego dostatecznym powodem do uznania pretensyj za nieściągalne" — nie może być uznane za dostateczne rozprawienie się z obroną płatniczki, która zmierzała do wykazania, że odroczenie wypłat na tle ówczesnych stosunków gospodarczych uzasadniało c z ę ś c i o w e odpisanie. Nie została też wyświetlona kwestja zwyczaju kupieckiego, na który obie strony powołują się w celu uzasadnienia dwu sprzecznych tez.

Z powodu określonych wyżej wadliwości postępowania NTA uchylił zaskarżone orzeczenie. . . .

---

[1]) § 32 nowego rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

1509.

PODATEK DOCHODOWY.

Rezerwa na niewypłacone z braku gotówki należności. Rachunek sum przechodnich.

Zapisane na rachunku sum przechodnich odsetki i remuneracje nie mogą być uznane za niepotrącalną rezerwę (art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym), jeżeli stanowiły płatne już w dacie bilansu i ściśle cyfrowo oznaczone zobowiązania. Samo umieszczenie takiego zobowiązania na rachunku sum przechodnich nie kwalifikuje go jako rezerwy.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 704/34 i 6257/34 w sprawie Huty Szklanej „Feniks" Sp. Akc. w Piotrkowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

...Skarga... zarzuca niesłuszność doliczenia figurujących na rachunku sum przechodnich odsetek od długów i remuneracji dla Zarządu, których doliczenie motywuje władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu kwalifikacją tych sum jako rezerw, włączonych do podstawy wymiaru na zasadzie art. 21 ust. 2 ustawy, oraz tem, iż rachunek sum przechodnich należy uważać za fundusz własny Spółki.

W odwołaniu zarzuciła skarżąca, że zarówno odsetki, jak remuneracja, dotyczyły roku operacyjnego 1929, że więc podlegają jako koszty osiągnięcia dochodu potrąceniu z zysków tego roku, a następnie wyjaśniła na żądanie władzy zamieszczenie tych kwot na rachunku sum przechodnich brakiem płynnych środków, uniemożliwiającym wypłatę tych należności w terminie.

Z zarzutem tym i wyjaśnieniami władza pozwana nie rozprawiła się należycie w zaskarżonem orzeczeniu — za rozprawienie się takie bowiem nie może być uznane samo skwalifikowanie spornych sum jako „rezerw", która to kwalifikacja nie miałaby oparcia w przepisie art. 21 ust. 2 ustawy, gdyby zostało ustalone, że były to istotnie w dacie bilansu płatne już i ściśle cyfrowo określone zobowiązania. Umieszczenie tych kwot na koncie „sum przechodnich" ich kwalifikacji podatkowej w żadnym kierunku nie przesądza.

Orzeczenie zatem, dotyczące wymiaru podatku dochodowego na r. 1930, NTA uchylił z powodu wadliwego postępowania.

1510.

PODATEK DOCHODOWY.

Zaliczka na podatek dochodowy — środki prawne.

Rozstrzygnięcie kwestji co do kwalifikacji prawnej części zeznanego dochodu wychodzi poza granice postępowania, zmierzającego do ściągnięcia zaliczki, i może nastąpić tylko w postępowaniu wymiarowem.

Wyrok NTA z 7 marca 1934 l. rej. 6044/30 w sprawie Stanisława Szyczewskiego przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n/B. w przedmiocie zaliczki na podatek dochodowy na r. 1930.

Stanisław Szyczewski wykazał w zeznaniu na r. 1930 m. i. dochód „z nadzwyczajnego wyrębu lasu z likwidacji serwitutów" w kwocie 442.500 zł. Pismem z 24 maja 1930 Urząd Skarbowy w Sarnach wezwał podatnika do uiszczenia w ciągu 3 dni niezapłaconej do dnia 1 maja 1930 zaliczki na podatek dochodowy na r. 1930, wynoszącej w myśl art. 87 ustawy o podatku dochodowym 31.535 zł 50 gr zgodnie z zeznaniem, z zagrożeniem, iż w razie niewpłacenia zaliczki w terminie zakreślonym zaległość ściągnięta będzie w drodze przymusowej z doliczeniem kar za zwłokę i kosztów egzekucyjnych. Przeciw temu wezwaniu podatnik wniósł rekurs, w którym domagał się, by kwoty 442.500 zł „nie zaliczać do dochodu w roku podatkowym 1930", ponieważ tylko omyłkowo wykazał ją jako dochód, a w rzeczywistości nie stanowi ona dochodu w myśl art. 7 p. 2, 3, 6 i art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym i § 28 p. 1) rozp. wykon., jako uzyskana z pozbycia części majątku.

Izba Skarbowa pismem z 14 czerwca 1930 poleciła powiadomić podatnika, że jego prośba o niezaliczenie wymienionej kwoty do dochodu podatkowego nie została przez Izbę uwzględniona dla braku podstaw prawnych.

To orzeczenie jest przedmiotem skargi, wniesionej do NTA, która powtarza zarzut odwołania i wnosi o uchylenie zaskarżonego orzeczenia, uznanie, że kwota 442.500 zł nie powinna być doliczona do sumy dochodu rocznego, i uchylenie wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1930 w kwocie 63.071 zł z 10% dodatkiem i z odsetkami.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z żądania skargi, skarżący wychodzi z założenia, iż zaskarżone orzeczenie rozstrzyga o wymiarze podatku na r. 1930, a w szczególności przesądza kwestję, czy wykazany w zeznaniu dochód z nadzwyczajnego wyrębu podlega opodatkowaniu. Założenie to jest mylne. Przed-

miotem zaskarżonego orzeczenia jest tylko załatwienie rekursu przeciw wezwaniu do uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy. Wezwanie to oparte było na art. 87 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), na który się wyraźnie powoływało, i znajdowało uzasadnienie w przepisach ust. 2 i 6 tego artykułu, w myśl których do dnia 1 maja roku podatkowego należy uiścić podatek w wysokości połowy tej kwoty, która przypada od wykazanego w zeznaniu dochodu, a niezapłacone w terminie kwoty zaliczki uważa się za zaległości, podlegające przymusowemu ściągnięciu.

Rozstrzygnięcie — podniesionej w rekursie przez podatnika — kwestji co do kwalifikacji prawnej części zeznanego dochodu wychodziło poza granice postępowania, zmierzającego do ściągnięcia zaliczki, i mogło nastąpić dopiero w postępowaniu wymiarowem. Tylko przewidziane w ustawie władze wymiarowe (art. 65, 68 i 73) były też kompetentne do rozstrzygnięcia tej kwestji w toku instancyj. Jeżeli zatem władza odmówiła żądaniu podatnika zmniejszenia ustawowej zaliczki, to NTA w tem nie mógł się dopatrzeć obrazy art. 87 ustawy, zwłaszcza że gdyby nawet rekurs traktować jako sprostowanie zeznania, to sprostowanie takie, o jakie chodziło, t. j. sprostowanie zeznania pod względem prawnym (a nie zwykłej omyłki), mogło również być dokonane i mieć skutek prawny tylko w toku postępowania wymiarowego. Rzeczą podatnika było wystąpić z żądaniem wyłączenia z pod opodatkowania spornej pozycji w toku postępowania wymiarowego, a w razie nieuwzględnienia tego żądania przez instancję wymiarową — w odwołaniu. Przeciw niekorzystnemu w tym względzie orzeczeniu II instancji służyłaby mu skarga do NTA. Natomiast nie może tego swego roszczenia dochodzić w skardze na orzeczenie, które — jak o tem już wyżej była mowa — nie mogło o tem roszczeniu, jak w ogólności o rozmiarze obowiązku podatkowego, przesądzić i nie przesądziło.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Odmiennie, jak w postanowieniu z 28 lutego 1935 (OPA 1263/35), którem NTA uznał decyzję władzy w sprawie zaliczki na podatek przemysłowy za nieulegającą zaskarżeniu do NTA, stanął NTA w sprawie zaliczki na podatek dochodowy na stanowisku zaskarżalności analogicznej decyzji. Stan prawny, przedstawiony w glosie OPA 1263/35, a opierający się na pierwotnym tekście Ordynacji Podatkowej, przemawiałby za podtrzymaniem tego stanowiska NTA. Powołane jednak w cyt. glosie przepisy O. P. uległy nowelizacji, należy więc stwierdzić, czy nowelizacja ta nie zmieniła stanu prawnego.

Art. 109 starego tekstu O. P. otrzymał obecnie (poz. 134/36 Dz. Ust.) liczbę porządkową 102, a w tekście jego dodano przepis, iż na postanowienia, wydane w toku postępowania wymiarowego, nie służy odrębne zażalenie i mogą one być tylko zaskarżane w odwołaniu od orzeczenia wymiarowego. Nowy ten przepis, jako dotyczący

wyraźnie tylko „postanowień", nie może wpłynąć na interpretację przepisów, rozgraniczających „orzeczenia" od „postanowień", wobec czego nawet wydane w toku postępowania wymiarowego „orzeczenia" (a więc decyzje, dotyczące nałożenia, zmniejszenia lub uchylenia podatku lub grzywny) podlegają odrębnemu „zaskarżeniu" w drodze odwołania i konsekwentnie mogą być decyzje, zapadłe na odwołanie, przedmiotem skargi do NTA.

Art. 124 starego tekstu, mówiący o prawie skargi strony na orzeczenia II instancji, zniknął z nowego tekstu, a wstawiony na jego miejsce art. 117 mówi już tylko o prawie skargi przewodniczącego komisji odwoławczej, rozszerzając to prawo nietylko na „orzeczenia" tej komisji, jak stanowił dawny art. 124, lecz także na jej „postanowienia". Zmiana ta nie może stanowić zacieśnienia kręgu decyzyj, ulegających zaskarżeniu do NTA, przepis bowiem art. 3 rozp. Prez. o NTA (poz. 806/32) dopuszcza skargi na „orzeczenia i zarządzenia ostateczne". O. P. nie zna pojęcia „zarządzeń", dzieląc decyzje na orzeczenia i postanowienia — mówi jednak w art. 42 o postanowieniach „ostatecznych". Zestawiając te trzy przepisy: art. 42 i 117 O. P. oraz art. 3 rozp. o NTA należy dojść do przeciwnego wniosku, że mianowicie odtąd już nietylko orzeczenia, ale i postanowienia, w myśl art. 42 O. P. ostateczne, podlegają zaskarżeniu do NTA, a to przez przewodniczącego komisji odwoławczej w przypadkach, wymienionych w art. 117 O. P., przez płatnika zaś we wszystkich przypadkach, gdy O. P. nie nadaje władzy prawa orzekania wedle swobodnego uznania (art. 6 p. 2 rozp. Prez. o NTA).

J. Pomianowski

1511.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Budowle, nie mające charakteru mieszkalnego.

Nowe budowle, nie mające charakteru mieszkalnego, nie korzystają z ulg w myśl art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. także w odniesieniu do tych swych części, które są przeznaczone na cele mieszkalne.

Wyrok NTA z 7 maja 1935 l. rej. 2273/32 i 865/33 w sprawie Lucjany Gawrońskiej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli oraz przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Przedmiotem sporu jest odmówienie ulg z art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast w odniesieniu do budynku, wzniesionego przez skarżącą w r. 1930, a obejmu-

jącego przeważnie lokale przemysłowe i handlowe, a w części, wynoszącej około $^1/_{12}$ ogólnej kubatury, lokale mieszkalne. Skarżąca domaga się mianowicie przyznania ulg co do tej części kosztów budowy i dochodu, która dotyczy lokali mieszkalnych, wychodząc z założenia, że przepis art. 33 p. 2 i 3 cyt. rozporządzenia Prezydenta ma zastosowanie nietylko do całych domów mieszkalnych, ale i do części nowozbudowanych domów, obejmujących lokale mieszkalne, przepis zaś § 32 rozp. wykon. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. rozszerza te ulgi nawet na części niemieszkalne, o ile one nie przekraczają ⅓ części ogólnej powierzchni użytkowej.

NTA rozważył w granicach skarg, co następuje:

Przepis § 32 cyt. rozp. wykon. zawiera z jednej strony ustalenie, iż ulgi z art. 33 rozporządzenia Prezydenta o rozbudowie odnoszą się jedynie do domów mieszkalnych, z drugiej zaś strony precyzuje pojęcie domu mieszkalnego. Z założenia więc swego przepis ten nie jest rozszerzeniem postanowień rozporządzenia o rozbudowie, lecz ich wyjaśnieniem. Nie można zatem czerpać z brzmienia tego przepisu argumentu dla dopuszczalności udzielania ulg z art. 33 rozporządzenia o rozbudowie w odniesieniu do części nowowznoszonych budowli, a nie tylko do całości takich budowli.

Dopuszczalność takich częściowych ulg nie wynika także z powołanych przez skargę przepisów rozporządzenia o rozbudowie. Przedmiotem tych ulg są nowe budowle, bez względu na to, czy one stanowią samoistną całość, czy też stanowią w stosunku do dawniej istniejącej budowli jej część składową (dobudówki, nadbudówki). Niema natomiast mowy w rozporządzeniu o rozbudowie o częściach budowli, które służą innym celom, choćby części tych budowli były przeznaczone na cele mieszkalne. Nowe budowle stanowią w rozumieniu tego rozporządzenia zawsze całość dla siebie, całość mniej lub więcej samoistną, określoną jednak ściśle czasem swego powstania, sposobem budowy, planami, konsensem budowlanym i t. p. Taką właśnie całość przyjęło rozporządzenie wykonawcze za przedmiot ulg podatkowych, które — o ile chodzi o zastosowanie § 32 tego rozporządzenia — udzielane są w odniesieniu do objektów, mających charakter domów mieszkalnych. Objekty więc, nie mające charakteru mieszkalnego, z samego założenia tego przepisu nie mogą być przedmiotem danych ulg. Charakteru niemieszkalnego oczywiście danym objektom nie może odebrać fakt przeznaczenia jakiejś ich nieistotnej części na cele mieszkalne, gospodarczo bowiem niewątpliwie w tych wypadkach część niemieszkalna ma charakter dominujący i założeniem gospodarczem wykonania takiej budowy oczywiście nie jest ani wyłącznie, ani nawet przeważnie cel powiększenia ilości mieszkań — a ten właśnie cel jest wedle jasnego zamiaru ustawodawcy podstawą udzielenia ulg podatkowych z rozporządzenia o rozbudowie. Tak samo zresztą częściowe lub czasowe

przeznaczenie objektu, ze swego założenia mieszkalnego, na cele niemieszkalne nie odbiera temu objektowi charakteru przedmiotu ulg podatkowych. Tak w jednym, jak w drugim wypadku, przeważający i oczywisty charakter budowli i jej cel gospodarczy przesądza kwestję zastosowania ulg dla tej budowli jako całości, i niema podstawy do twierdzenia, że w jednych wypadkach ulgi stosowane są tylko w odniesieniu do części mieszkalnej, w innych zaś do całości, bez względu na cele, jakim poszczególne części budowli służą.

Z tych powodów uznał NTA zarówno odmowę udzielenia ulg z art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia o rozbudowie, jak i wymiar podatku dochodowego z pominięciem tych ulg za prawnie uzasadnione i skargi oddalił, pomijając zarzuty natury formalnej, jako w tym stanie rzeczy dla sytuacji prawnej strony nieistotne.

Źródła prawne ulg podatkowych, udzielanych z powodu budowy, są następujące: 1. ustawa z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., ustawa z 11 kwietnia 1924 poz. 406 art. 25, rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 poz. 523 art. 2; 2. ustawa z 29 kwietnia 1925 poz. 346, rozp. Min. Sk. z 20 maja 1925 poz. 401; 3. rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 poz. 372, rozp. Min. Sk. z 3 listopada 1927 poz. 913; 4. rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508; 5. ustawa z 24 marca 1933 poz. 173, rozp. Min. Sk. z 7 czerwca 1934 poz. 494.

Intencją tego ustawodawstwa było zachęcenie do budowania domów mieszkalnych. Ta forma premji stosowana jest niemal zawsze i wszędzie, odkąd wzmógł się w Europie wzrost miast. Zachęta stała się jeszcze potrzebniejszą po wielkiej wojnie, w czasie której nie budowano domów mieszkalnych, a wiele zburzono lub uszkodzono. Przedewszystkiem była potrzebna w Polsce, gdyż na polskim obszarze bezpośrednich działań wojennych zgłoszono (według urzędowej statystyki) do odbudowy, po zawartych traktatach pokojowych, olbrzymią ilość 1,8 miljona zniszczonych budynków. Ponadto Polska wykazuje najszybszy niemal z krajów europejskich przyrost ludności wogóle (około 500 tys. rocznie w okresie 1921 do 1931), a miast w szczególności (około 260 tys. rocznie w tym okresie). Spowodowany temi okolicznościami „głód mieszkaniowy w miastach,... zagrażający życiu społecznemu a nawet i bytowi Państwa" podają motywy rządowe do projektu ustawy z 22 września 1922 (Druk Sejm. I Nr. 3739) jako powód „do udzielania jak najdalej idących ulg". Widocznie jednak akcja budowlana jeszcze jest za mała, albowiem pod względem zaludnienia mieszkań znajduje się Polska na szarym końcu państw europejskich, a poprawa w tym względzie w ciągu lat 1921 do 1931 jest minimalna: w początku tego okresu przypadało w miastach przeciętnie po 4,7 osób na mieszkanie, przy jego zaś końcu po 4,6 osób (Mały Rocznik Statystyczny, 1935, str. 17). Mimo to polityka popierania budownictwa drogą premij podatkowych doznaje począwszy od ustawy z 24 marca 1933 ograniczenia, widocznie bowiem przeważyły argumenty (niezawsze trafne) przeciw udzielaniu premij w dotychczasowym rozmiarze. Argumenty te wskazują na to, że stare domy w konkurencji z nowemi tracą na wartości, że ich właściciele stają się gorszymi płatnikami, a ulgi, połączone z bardzo taniemi, wymagającemi dopłat ze Skarbu Państwa kredytami budowlanemi, są zbyt drogiem dla Skarbu popieraniem budownictwa mieszkaniowego. Pomijam tu nietrafną argumentację, wskazującą na rzadkie przypadki niepłacenia w kolejnych latach podatkowych podatku dochodowego przez po-

szczególnych płatników o bardzo wysokich dochodach, dzięki wznoszeniu budowli mieszkalnych w ciągu dłuższego okresu i potrącaniu z kolejnych rocznych dochodów kosztów budowy. Właśnie o to chodziło ustawodawcy, który przez udzielenie ulg zdążał do zaspokojenia potrzeb, uznanych za najważniejsze i najpilniejsze w danej chwili; nieliczne zaś przypadki wyjątkowej przy tem ustawodawstwie konjunktury dla nielicznych płatników nie powinny wpływać na kierunek raz obranej polityki w tej dziedzinie.

Ustawodawstwo to jednak jest przykładem, w jak chaotycznym stanie są niektóre działy skarbowe, zwłaszcza gdy ulegają częstym zmianom, i jak wiele braków ma dotychczasowa kodyfikacja przepisów skarbowych: Ustawa z 22 września 1922 ani rozp. Prez. z 12 września 1930 nie otrzymały wogóle przepisów wykonawczych; o ustawie z 22 września 1922 zapominają ustawa z 29 kwietnia 1925 i rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927, wprowadzające tu nowości i zasadnicze zmiany, ani jej nie znoszą, ani nie wypowiadają się co do stosowania przywilejów z dwóch obowiązujących równocześnie ustaw. Dopiero rozp. Prez. z 12 września 1930 znosi wyraźnie ustawę z 22 września 1922, zapominając znowu o wyraźnem wypowiedzeniu się co do dalszej mocy obowiązującej ustawy z 29 kwietnia 1925 i rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 oraz o uregulowaniu praw, nabytych na podstawie dotąd wydanych przepisów, niemniej o trybie ubiegania się o nieuzyskane dotąd ulgi. Przepisy o ulgach albo wyraźnie wyłączają Śląsk (rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927), albo rozciągają je na cały obszar Państwa (rozp. Prez. z 12 września 1930 i ustawa z 24 marca 1933), albo wogóle nie wspominają o Śląsku (ustawy z 22 września 1922 i z 29 kwietnia 1925 — patrz glosę Pomianowskiego OPA 896/34). Rozmaicie w kolejnych źródłach traktowane są sprawy: przebudowy i odbudowy, budowli mieszkalnych a handlowych i przemysłowych, czasokresu, na który pojedyncze ulgi są udzielane, przesłanki powstania prawa do ulg. Pochodzi to stąd, że projekty tych przepisów były układane częściowo przez Ministerstwo Skarbu, częściowo przez dawne Ministerstwo Robót Publ., oraz że przeważnie układano je nie jako zagadnienia i przepisy same dla siebie, ale przy sposobności normowania innej sprawy, t. j. rozbudowy miast.

Ten chaos był jedną z przyczyn sporów przy interpretacji poszczególnych przepisów i licznych skarg do NTA (sprawa uprawnienia do ulg członków spółdzielni mieszkaniowych, sprawa potrącenia kosztów budowy z uposażeń, sprawa przyznania ulg dla odbudowy po pożarach, sprawa wymaganych przepisami dowodów na poszczególne fakty, warunkujące ulgi i t. d.).

Ograniczając się do rozważań o ulgach w podatku dochodowym, wypada podnieść: Ustawa z 22 września 1922 nie wspomina o ulgach w podatku dochodowym, wprowadza je dopiero ustawa z 29 kwietnia 1925 w postaci zwolnienia dochodów z nowej budowli na 10 lat od podatku dochodowego oraz w postaci prawa potrącania z ogólnego dochodu kosztów budowy domu mieszkalnego. Ta ustawa obowiązuje od 8 czerwca 1925 do 9 maja 1927. Po tym okresie wchodzi w jej miejsce rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927, niemal równobrzmiące z poprzednią ustawą. O ile chodzi o prawo potrącenia, to rozp. z 22 kwietnia 1927 obowiązuje do 15 września 1930, poczem normuje tę dziedzinę rozp. Prez. z 12 września 1930, pozostające w mocy do 31 marca 1933; o ile natomiast chodzi o zwolnienie od podatku dochodowego, to przywilej ten utrzymał się w niezmienionej formie przez czas obowiązywania rozp. z 22 kwietnia 1927 oraz rozp. z 12 września 1930, t. zn. do 31 marca 1933, przyczem rozp. z 12 września 1930 o tym przywileju nie wspomina, ale go też nie znosi. Od 1 kwietnia 1933 obowiązuje ustawa z 24 marca 1933, która w dalszym ciągu udziela ulg w postaci zwolnienia dochodów oraz potrącenia kosztów budowy, jednak w innych już rozmiarach.

W szczególności rozszerzyła obowiązująca obecnie ustawa z 24 marca 1933 dotychczasowe ulgi w dziedzinie zwolnienia dochodów od podatku dochodowego przez przedłużenie okresu zwolnienia na piętnaście lat od ukończenia budowy (dotąd obowiązywało zwolnienie dziesięcioletnie), a ustawa (art. 2) i rozp. wykon. (§ 6) wyraźnie ustaliły, że jest to ulga przedmiotowa, przysługująca w okresie piętnastoletnim każdemu uprawnionemu do pobierania tych dochodów, nietylko temu, który dom wybudował. Ścieśnienie natomiast tych ulg nastąpiło o tyle, że można obecnie potrącać koszty budowy, poniesione tylko w danym roku i tylko z jednorocznego dochodu, w roku budowy wykazanego. Dla kosztów, przekraczających dochody w danym roku, niema ulg, gdy dawniej od woli budującego zależało, czy chce potrącenia kosztów całego domu dokonać w jednym roku, czy w granicach pięciu kolejnych lat po ukończeniu budowy, co było znaczną ulgą dla tego, u kogo koszty budowy w jednym roku przenosiły dochód w tym roku uzyskany.

Wiele zagadnień z tego zakresu zostało już judykaturą dotychczasową NTA wyjaśnionych. Nie przestaje ona być aktualną i przy nowem brzmieniu obowiązujących obecnie przepisów. I tak: Nowowzniesionym, a tem samem do ulgi uprawnionym budynkiem będzie także i ten, w skład którego weszła stara jego część (Zb. wyr. Nr. 1277 i 469 S). Zagadnienie to winno być ocenione według okoliczności faktycznych każdego konkretnego przypadku z uwzględnieniem, czy rozmiar, znaczenie gospodarcze i techniczne starej części nie pozbawia budynku charakteru nowego (OPA 1383/36). W każdym razie jest nowowzniesionym budynek, zniszczony pożarem, a następnie doprowadzony do stanu używalności przy powstaniu nowych lokali w miejsce zniszczonych (OPA 1514/36).

Mieszkalne tylko domy mają w kolejnych przepisach omawiane dwa przywileje w podatku dochodowym. Czy nowowzniesiony budynek jest domem mieszkalnym, o tem decyduje jego przeznaczenie na cele mieszkalne, a nie rzeczywisty w danej chwili użytek np. na lokale biurowe (Zb. wyr. Nr. 347 S, OPA 329/33, 1512/36 i 1513/36). Za tą judykaturą idzie rozp. wykon. do obowiązującej ustawy w § 8 p. 1, wyjaśniając, że decyduje przeznaczenie na cele mieszkalne, a „przejściowe użytkowanie budynku w zasadzie mieszkalnego, lub jego części na inne cele, aniżeli mieszkalne, pozostaje bez wpływu na przyznanie ulg". Skoro jednak budynek raz uznany został za mieszkalny, wówczas stosować należy ulgi do całego z niego płynącego dochodu (także ze sklepów, garażów i t. p.) i potrącić z dochodu koszty wydane na cały budynek, a więc także na części niemieszkalne (OPA 1511/36 i 1513/36). Obowiązująca ustawa nie wprowadziła zmian w tej mierze, i, tak samo jak poprzednie przepisy, nie wprowadza podziału budynków i ulg. § 8 zaś p. 2 i 3 rozp. wykon. z 7 czerwca 1933, który poleca stosować ulgi tylko do części mieszkalnej budynku, wychodzi m. zd. poza delegację ustawy. Ta ostatnia upoważnia Ministra Skarbu do jej wykonania, a nadto do „wydania przepisów co do terminu składania podań i trybu przyznawania ulg" (art. 12) i „co do trybu i warunków przyznawania ulg" jeszcze przed ukończeniem budowy (art. 4), co nie daje prawa do wprowadzenia materjalnych zmian w samej ustawie.

Uprawnionym do korzystania z ulg w postaci potrącenia kosztów budowy ze swego ogólnego dochodu jest ten, kto dom wybudował, zatem ten, z czyich ostatecznie funduszów i z czyjej celowej działalności gospodarczej dom wybudowany został. Korzysta zatem mąż, z którego funduszów dokonana została budowa, choćby połowę przez siebie wybudowanego domu na żonę zahipotekował (OPA 1516/36) i korzysta ten, kto nabył grunt a na nim zlecił przedsiębiorcy budowę na podstawie umowy (OPA 740/34); korzysta ze wspomnianej ulgi członek rodziny, choćby płatni-

kiem nie był on, lecz głowa rodziny, której doliczono dochód członka (OPA 391/33, obecnie rozp. wykon. do obowiązującej ustawy z 24 marca 1933, § 7 p. 4); korzysta z tej ulgi członek spółdzielni mieszkaniowej i mieszkaniowo-budowlanej, która dom budowała dla członka, na zlecenie i rachunek członka (OPA 740/34 i 1515/36, poprzednio już okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 stycznia 1932 D. V. 4891/2/31 (Zbiór okólników, 1933, str. 217), a obecnie wyraźnie ustawa z 24 marca 1933, art. 3 i rozp. wykon. § 7 p. 1).

Dochodem, z którego mogą być potrącone koszty budowy, jest podług kolejnych przepisów od ustawy z 29 kwietnia 1925 począwszy dochód, ustalony przez władzę skarbową za rok ukończenia budowy. Do tego dochodu nie można dołączać dochodu z poprzednich lat, choćby jego opodatkowanie nastąpiło w roku po ukończeniu budowy (OPA 1517/36). Z tem zagadnieniem łączy się sprawa, dotąd przez NTA nierozstrzygnięta: czy z ogólnego dochodu mogą być w ten sposób potrącone koszty budowy, że rachunkowo pozostanie płatnikowi zero na koszty utrzymania. Brzmienie ustawy jest jasne „prawo potrącenia z ogólnego dochodu... sum, będących częścią tego dochodu, a zużytych na budowę". Ustawa nie wprowadza żadnych postanowień o pozostawieniu pewnych sum na utrzymanie, zresztą płatnik może żyć z dochodu ustawowo zwolnionego od podatku (z dywidendy od akcyj Banku Polskiego, z procentów pewnych państwowych papierów, z komornego, z innych już wybudowanych a korzystających z ulg podatkowych domów i t. d.), może także żyć z kapitału.

Podanie, wniesione przez ubiegającego się o ulgi do urzędu skarbowego, jest obecnie ustawowym wymogiem (§ 9 rozp. wykon., wydany z delegacji art. 12 ustawy). Wyrok zatem OPA 1513/36 w części, przyjmującej za wystarczające zaznaczenie płatnika w zeznaniu o jego woli potrącania kosztów z dochodu, stał się obecnie wobec nowych przepisów nieaktualnym.

Tak samo brzmienie zaświadczeń władzy budowlanej, potrzebnych do przyznania ulgi, jest wiążąco z delegacji ustawy z 24 marca 1933 w § 3 ust. 2, w § 10 p. 1, § 12 ust. 5 rozp. wykon. przepisane. Zatem i wyrok OPA 1383/36 w tej sprawie, a tak samo okólnik Ministerstwa Skarbu z 24 października 1927 D. V. 86/3/27 (Zbiór okólników, 1933, str. 326) stały się nieaktualne.

Wiarygodny wykaz kosztów, poniesionych na budowę, winien być do podania dołączony w myśl przepisu wydanego z delegacji obowiązującej ustawy (§ 10 ust. 2). Braki jednak w tym wykazie mają być uzupełnione dodatkowemi dochodzeniami (§ 17), nie mogą zaś być przyczyną odmówienia ulg bez dalszego badania. Ostatnio powołany przepis jest rezultatem wyroku OPA 1518/36.

Dr. I. Weinfeld

1512.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Przeznaczenie na cele mieszkalne a faktyczne odmienne użycie lokali.[1])

W myśl art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. istotnym warunkiem przyznania ulgi podatkowej jest tylko to, czy nowozbudowany budynek został tak technicznie przystosowany, że przeznaczeniem jego jest służenie celom mieszkalnym.

Wyrok NTA z 16 grudnia 1935 l. rej. 9024/32 w sprawie Zygmunta Łazarewicza przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Zaskarżonem orzeczeniem pozwana władza nie uwzględniła odwołania skarżącego przeciw nieudzieleniu mu ulg w podatku dochodowym z tytułu nowozbudowanego domu z tem uzasadnieniem, że wybudowany dom w Łucku nie służy celom mieszkalnym, a tem samem nie odpowiada postanowieniom § 32 rozporządzenia Ministra Skarbu, wydanego w porozumieniu z Ministrami Robót Publ., Spraw Wewn. i Reform Roln. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast.

Skarga na to orzeczenie domaga się uchylenia zaskarżonego orzeczenia z powodu obrazy p. 2 i 3 art. 33 cyt. rozporządzenia Prezydenta z 22 kwietnia 1927, zaznaczając, że nawet powołane wyżej rozporządzenie wykonawcze stoi na stanowisku, że z ulg w podatku dochodowym korzystają nowowzniesione budowle, jeżeli są przeznaczone na cele mieszkalne, że bez znaczenia więc być winna przypadkowa i czasowa okoliczność, że dom został wynajęty przez urząd państwowy na biura.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie jako nieuzasadnionej, wyjaśniając bliżej zajęte w swej decyzji stanowisko. Władza twierdzi mianowicie, że z powołanych przepisów wykonawczych wynika, że z ulg korzystają te z przeznaczonych na cele mieszkalne budowle, które „służą" celom mieszkalnym, czyli, że miarodajne dla przyznania ulg jest faktyczne użytkowanie budowli jako pomieszczenia mieszkalnego, a nie samo tylko przeznaczenie pomieszczeń na cele mieszkalne.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga jest uzasadniona. Zgodnie z ustaloną judykaturą NTA, interpretację władzy pozwanej powołanych postanowień rozporządzenia wykonawczego uznać należało za błędną. Według dotyczącego postanowienia bowiem nowowzniesione budowle wtedy podpadają pod budowle, do których ulgi podatkowe winny być stosowane, o ile „służą" dla celów mieszkalnych. W związku więc z przepisem art. 33 rozporządzenia Prezydenta, jak to NTA niejednokrotnie orzekł i uzasadnił[1]), przez pojęcie służenia celom mieszkalnym nie należy rozumieć, jak to błędnie przyjęła władza

[1]) Por. OPA 329/33.

pozwana, faktycznego użytkowania budynku dla celów mieszkalnych, lecz jedynie przeznaczenie na te cele. Istotnym bowiem warunkiem przyznania ulgi podatkowej jest tylko to, czy nowozbudowany budynek został tak technicznie przystosowany, że przeznaczeniem jego jest służenie celom mieszkalnym. Celem ustawodawcy przy ustanowieniu ulg było mianowicie to, by w drodze przyznania ulg zachęcić inicjatywę prywatną do budowania nowych domów mieszkalnych w celu pomniejszenia głodu mieszkaniowego. Okoliczność zaś, że dom został czasowo odnajęty nie dla celów zamieszkania, lecz na biura urzędu państwowego, nie ma istotnego znaczenia, gdyż charakter domu jako mieszkalnego nie został przez to zmieniony.

W tym stanie rzeczy, skoro władza pozwana wyszła z odmiennych błędnych założeń prawnych, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1513.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Przeznaczenie na cele mieszkalne a wynajęcie lokali na biura.[1])

Faktyczne użytkowanie pomieszczeń w nowowzniesionej budowli na cele biurowe nie uchyla prawa do ulg na zasadzie art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., jeśli budowla ta jest przeznaczona na cele mieszkalne.

Wyrok NTA z 23 lutego 1934 l. rej. 135/31 w sprawie Mojżesza Litwaka przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego.

... Skarżący został powiadomiony przez Urząd Skarbowy, z powołaniem się na reskrypt Izby Skarbowej Wołyńskiej, że dochód z nowowybudowanego domu zwolnieniu od podatku dochodowego nie podlega, wobec zajęcia tego domu całkowicie przez Magistrat i biura prywatne dla celów biurowych, a nie mieszkalnych, w myśl § 32 rozp. wykon. do rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast. ...

Wniosek władzy pozwanej, że rozporządzenie Prezydenta o rozbudowie miast, a w szczególności art. 33 tegoż rozporządzenia, przyznaje po-

---

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

datnikom prawo do ubiegania się o zwolnienie od podatku dochodowego tylko w tym wypadku, o ile nowowybudowany dom jest domem „użytkowanym“ przynajmniej w ⅔ na cele mieszkalne, NTA uznać musiał za nietrafny. Jak to bowiem z wyraźnej treści art. 33 cyt. rozporządzenia oraz z brzmienia § 32 rozp. wykon. wypływa, za warunek konieczny do uzyskania prawa do zwolnienia dochodu z nowowybudowanego domu od podatku dochodowego ustawodawca uznał jedynie, aby nowowzniesione budowle stanowiły domy mieszkalne. W związku z tem wymaga rozporządzenie wykonawcze w § 32, by takie budowle przynajmniej w ⅔ swej powierzchni służyły wyłącznie celom mieszkalnym. Powołane przepisy prawne nie uzależniają tedy przyznania tych ulg od faktycznego użytkowania pomieszczeń tylko w charakterze pomieszczeń mieszkalnych. Ustawodawca bowiem takiego ograniczenia nie postawił, wobec czego decyduje w tym względzie przeznaczenie nowowzniesionej budowli. Rozporządzenie zaś wykonawcze określiło tylko bliżej, że nawet w razie przeznaczenia ⅓ części domu nie na na cele mieszkalne, nowowzniesiona budowla nie traci charakteru domu mieszkalnego, lecz bynajmniej nie uzależniło przyznania ulgi od tego, czy ⅔ domu jest faktycznie użytkowane na cele mieszkalne, jak to błędnie zaskarżona decyzja oraz odpowiedź władzy pozwanej do NTA wywodzi.

Również zarzut władzy pozwanej, postawiony dopiero w odpowiedzi na skargę, co do rzekomego niezgłoszenia przez skarżącego żądania o przyznanie mu ulg podatkowych, Trybunał uznać musiał za spóźniony i niezgodny ze stanem faktycznym, jaki akta administracyjne ujawniają, gdyż w danych okolicznościach sprawy, pomimo że płatnik sam włączył dochód z nowowybudowanego domu do innych źródeł dochodu i wykazał go w zeznaniu, jednak wobec jednoczesnego zaznaczenia w zeznaniu, że dochód z nowowybudowanego domu podlega wyeliminowaniu, wyraźnie wypowiedział się, że ubiega się o przyznanie mu odnośnej ulgi podatkowej. Jeśli zaś żądanie przyznania ulgi podatkowej nawet nie odpowiadało formalnym wymogom, gdyż nie zostało zredagowane przez skarżącego w oddzielnem podaniu, to takie uchybienie formalne samo przez się nie może skutkować pozbawienia podatnika prawa ubiegania się o przyznanie ulgi podatkowej.

W tym stanie rzeczy, skoro władza, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, odmówiła wnioskowi strony, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania.

1514.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Odbudowa zniszczonego pożarem domu.[1])

Odbudowa zniszczonego pożarem domu, wskutek której powstały nowe lokale mieszkalne w miejsce nie nadających się do użytku poprzednich lokali, podpada również pod przepis art. 29 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 12 marca 1935 l. rej. 4253/33 w sprawie Borucha Gwina przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

... W myśl art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. osobom, które w okresie do 31 grudnia 1935 wybudują domy mieszkalne, służy prawo potrącenia sum zużytych na budowę — i to albo jednorazowo, albo najdłużej w ciągu 5 lat, poczynając od roku następnego po ukończeniu budowy. Art. 29 zaś tego rozporządzenia nakazuje traktować narówni z budową nowych domów dobudowy, nadbudowy, przebudowy oraz wykończenia rozpoczętych domów, o ile przez to powstają nowe lokale mieszkalne. Władza przyznaje, że roboty, o które w niniejszej sprawie chodzi, podjęte zostały po pożarze domu. Roboty takie określane są zwykle mianem odbudowy. Aczkolwiek wyrażenie to nie jest użyte w cyt. przepisie prawa, Trybunał przyjmuje, że również odbudowa podpada pod ten przepis, gdyż, skoro ustawodawca przyznaje ulgę dla przebudowy, która zwyczajnie polega na przeróbce budynku, to ratio legis przemawia tem więcej za przyznaniem ulgi dla odbudowy, która polega na doprowadzeniu do stanu używalności tego, co zwyczajnie siłami żywiołowemi zostało zniszczone, byleby oczywiście został spełniony dalszy warunek ustawy, a mianowicie, byleby przez odbudowę budynku powstały nowe lokale mieszkalne, t. j. byleby przybyły takie lokale na miejsce lokali wskutek zniszczenia na mieszkanie niezdatnych. Jak wynika z zaświadczenia Magistratu z 21 listopada 1932, na które powołuje się również władza pozwana, przed wykonaniem spornych robót I, II i III piętro domu, o który chodzi, nie były zamieszkałe i do zamieszkania nie nadawały się. Nie może więc ulegać wątpliwości, że przez odbudowę tych części domu powstały nowe lokale i że koszt tej odbudowy ulega potrąceniu z podlegającego podatkowi

---

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

dochodu. Z powyższego zaświadczenia Magistratu wnosić należy jednak, że użytkowanie parteru nie uległo zmianie wskutek pożaru. Niezależnie więc od tego, że, jak wynika z zaświadczenia tego Magistratu z 25 kwietnia 1932, parter używany jest na pomieszczenie lokali handlowych, wskutek robót wykonanych w tej części domu nie powstały nowe lokale mieszkalne, zatem robót na parterze nie można uznać za odbudowę. O ile skarga żąda odliczenia od dochodu kosztów również i tych robót, to jest ona nieuzasadniona. . . .

1515.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Wybudowanie domu za pośrednictwem spółdzielni budowlanej.[1])

Okoliczność, iż ktoś wybudował dom za pośrednictwem spółdzielni budowlanej, której był członkiem, nie pozbawia go prawa do ulg, przewidzianych w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 10 października 1934 l. rej. 9772/30 w sprawie Stanisława i Marji Kolendo przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

32 Urząd Skarbowy w Warszawie odmówił prośbie Stanisława Kolendo o potrącenie z dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, kosztów budowy domu na zasadzie art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., podając w uzasadnieniu, że dom został wybudowany nie przez proszącego, lecz przez spółdzielnię „Domy Spółdzielcze". Od orzeczenia tego Stanisław i Marja Kolendo odwołali się do Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie, zarzucając, że jest ono niezgodne z pow. rozporządzeniem o rozbudowie i nie uwzględnia faktycznego stanu rzeczy. Według twierdzeń odwołania, popartych zaświadczeniami załączonemi do odwołania i do podania o przyznanie ulgi, dom został wybudowany na zlecenie rekurentów i na ich rachunek, niektóre rachunki przedsiębiorców rekurenci nawet regulowali bezpośrednio, pożyczka długoterminowa B. G. K. została przyznana nie

---

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

spółdzielni mieszkaniowej, lecz im indywidualnie, dom jest ich własnością, a spółdzielnia była tylko pośredniczką. Izba Skarbowa orzeczeniem z 15 października 1930 nie uwzględniła odwołania.

Rozpoznając skargę wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Już w wyroku z 26 czerwca 1934 l. rej. 3439/32 w sprawie Kazimierza Zambrzyckiego[1]) NTA orzekł i uzasadnił, iż ulga podatkowa z art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 przysługuje osobie, na której ostatecznie koszt powstaje nowy objekt budowlany i to skutkiem celowej działalności gospodarczej tej jednostki, skierowanej właśnie na powstanie nowego domu mieszkalnego. Według motywów tego orzeczenia wyraz „wybudują", użyty w pow. przepisie, należy interpretować zgodnie z jego ogólnie przyjętem znaczeniem ekonomicznem, w którem on oznacza ogół czynności i zabiegów natury przedewszystkiem gospodarczej, których ostatecznym wynikiem jest powstanie kosztem pewnych ofiar majątkowych nowego objektu budowlanego. Określając w ten sposób tytuł do ulgi w podatku dochodowym, Trybunał wskazał przykładowo na nabycie gruntu i zlecenie przedsiębiorcy wybudowania na nim nowego domu, bez względu na kolejność tych czynności i bez względu na pokrycie części kosztów kredytem.

Nieinaczej ma się rzecz w tym przypadku, kiedy dom „wybuduje" w podanem wyżej znaczeniu ktoś za pośrednictwem spółdzielni, której jest członkiem.

Zauważyć należy, iż późniejszy przepis o ulgach w podatku dochodowym z tytułu nowej budowli, mianowicie art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., wymienia jako uprawnionych do potrącenia z dochodu sum zużytych na budowę — obok osób fizycznych i prawnych — oddzielnie członków spółdzielni mieszkaniowych i mieszkaniowo-budowlanych. Ta zmiana tekstu nie przemawia jednak przeciw podanej wyżej wykładni rozporządzenia z r. 1927, skoro decydujący dla tej wykładni wyraz „wybudują" został w nowym przepisie utrzymany. Użycie go jednolicie w stosunku do wymienionych trzech kategoryj podmiotów, z których członkowie spółdzielni znajdują się w toku budowy w odrębnej sytuacji prywatnoprawnej, wskazuje jasno, że sprawa „wybudowania" postawiona jest przez ustawodawcę w płaszczyźnie gospodarczej, w jakiej ją też rozstrzyga Trybunał. Wyraźne wymienienie w ustawie członków spółdzielni było potrzebne do zapobieżenia wątpliwościom interpretacyjnym, nie sprzyjającym zrealizowaniu celów ustawy.

Nadmienić też należy, iż jeszcze przed wydaniem ustawy z r. 1933

---

[1]) OPA 740/34.

naczelna władza skarbowa, Ministerstwo Skarbu, stanęła na stanowisku, iż ulgi, ustanowione m. i. w art. 33 p. 3 rozporządzenia o rozbudowie z r. 1927, odnoszą się także do członków spółdzielni mieszkaniowych i budowlano-mieszkaniowych i dała temu wyraz w okólniku z 5 stycznia 1932 L. D. V. 4891/2/31 (Zbiór okólników, 1933, str. 217)....

1516.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Osoba uprawniona do potrącenia z ogólnego dochodu sum, zużytych na budowę domu mieszkalnego[1]).

Sposób uregulowania tytułu własności nowozbudowanego domu nie przesądza kwestji prawa do ulgi z art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 9 stycznia 1935 l. rej. 6033/32 w sprawie Ignacego Myszczyńskiego w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie potrącenia od ogólnego dochodu kosztów budowy domu.

...Spór toczy się o zastosowanie przepisu art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. Otóż jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 26 czerwca 1934 l. rej. 3439/32 w sprawie Kazimierza Zambrzyckiego[2]), ulga podatkowa z art. 33 p. 3 winna w myśl intencji ustawodawcy być przyznana tej osobie, na której ostatecznie koszt powstaje nowy objekt budowlany i to skutkiem celowej działalności tej jednostki, skierowanej właśnie na powstanie nowego domu mieszkalnego.

W rozpoznawanej sprawie skarżący ubiegał się o przyznanie mu ulgi przez potrącenie od dochodu 100% kosztów budowy domu, dowodząc w odwołaniu, że jakkolwiek nowozbudowany dom mieszkalny, jak również i plac, na którym dom ten stoi, jest zahipotekowany w połowie i na żonę, to jednak tak koszty nabycia placu, jak i koszty budowy domu poniósł sam, — a zatem twierdził, że gospodarczo on jest osobą, która dom wy-

---

1) Patrz glosę OPA 1511/36.

2) OPA 740/34.

budowała. Pozatem zaznaczył skarżący, że skoro żona nie posiadała ani majątku, ani też dochodu, to już samo domniemanie z art. 217 kodeksu cywilnego K. P. przemawia za tem, że koszty budowy domu mieszkalnego zostały pokryte z funduszów skarżącego. Wkońcu podkreślił skarżący, że gdyby nawet żona osiągała dochód, to dochód ten podlegałby łącznemu opodatkowaniu z dochodem skarżącego, a to na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym.

Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu odmówiła potrącenia od dochodu 50% kosztów budowy domu mieszkalnego na tej podstawie, że tytuł własności wybudowanego domu został uregulowany na imię skarżącego i jego żony w równych częściach, wobec czego skarżący korzystać może z ulgi tylko w 50%. Wynika z tego, że władza pozwana, uznając, że sposób uregulowania tytułu własności nowozbudowanego domu przesądza na niekorzyść skarżącego prawo do ulgi podatkowej, ani nie badała istotnej według podanej wyżej wykładni przepisu art. 33 p. 3 kwestji, z czyich funduszów został wybudowany nowy dom mieszkalny, ani też nie rozprawiła się z podniesionemi w tym kierunku w odwołaniu zarzutami.

W tym stanie rzeczy należało uznać, że postępowanie władzy pozwanej jest wadliwe ze szkodą dla skarżącego, i wobec tego uchylić zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), bez wdawania się w rozpoznawanie zarzutu skargi na płaszczyźnie art. 11 ustawy o podatku dochodowym jako bezprzedmiotowego.

1517.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Czas uzyskania dochodu, z którego mogą być potrącone sumy, zużyte na budowę[1]).

W myśl art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast poz. 372/27 Dz. Ust., jak i art. 2 takiegoż rozporządzenia z r. 1930 (poz. 508 Dz. Ust.), dla przyznania odliczenia kosztów budowy od dochodu podatkowego decydujące jest nie opodatkowanie danych dochodów w jakimś określonym czasie, lecz czas uzyskania dochodów. (Teza).

Wyrok NTA z 25 lutego 1935 l. rej. 1433/32 w sprawie Józefa Strzelczyka

---

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Przedmiotem sporu jest odmowa udzielenia skarżącemu ulg w podatku dochodowym, przewidzianych w art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast, w tej formie, by koszt budowy został potrącony z dochodu, opodatkowanego podatkiem dochodowym na r. 1931, i z dochodu, wziętego za podstawę wymiaru dodatkowego na lata 1929 i 1930.

NTA rozważył, co następuje:

Zarówno art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast poz. 372/27 Dz. Ust., jak i art. 2 takiegoż rozporządzenia z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. stanowią, iż ulga w podatku dochodowym, polegająca na odliczeniu kosztów budowy nowych domów mieszkalnych od dochodu, podlegającego opodatkowaniu, może być stosownie do życzenia płatnika przyznana bądź jednorazowo, bądź w ciągu najdłużej lat pięciu, począwszy od roku, następującego po ukończeniu budowy.

W niniejszym wypadku budowa została ukończona w r. 1930. Płatnik mógł więc zażądać bądź jednorazowego potrącenia kosztów budowy od dochodu, podlegającego podatkowi — co wobec zasady art. 13 ustawy o podatku dochodowym oznacza oczywiście potrącenie tych kosztów z dochodów, osiągniętych w jednym roku gospodarczym lub kalendarzowym — bądź rozłożenia tego potrącenia na pewną ilość lat, najwyżej pięć, jednak z tem ograniczeniem, iż lata te musiałyby być liczone od r. 1931 naprzód. Skarżący jednak zażądał innego sposobu obliczenia ulgi, mianowicie potrącenia kosztów budowy z dochodów r. 1930 i dwu lat poprzednich, stając na stanowisku, że skoro dochody te podlegają opodatkowaniu w r. 1931 — dochód z r. 1930 mianowicie w trybie normalnym, zaś dochody wcześniejsze w drodze wymiarów dodatkowych — stanowią one jeden dochód w rozumieniu przepisów o ulgach dla nowych budowli. Stanowisko to oczywiście nie jest trafne. Wymiary podatku dochodowego, czy to normalne, czy dodatkowe, są zawsze wymiarami za okresy jednoroczne, opartemi na uzyskanych w poszczególnych latach dochodach. Skoro ulgi mają być udzielane w formie potrącenia kosztów budowy od dochodu bądź jednorocznego, bądź kilku lat, określonych w właściwych przepisach ustawowych, nie można żądać potrącenia tych kosztów z dochodów innych lat, choćby one były przedmiotem opodatkowania w roku następującym po ukończeniu budowy, wobec bowiem brzmienia powołanych przepisów decydujące jest nie opodatkowanie danych dochodów w jakimś określonym czasie, lecz czas uzyskania dochodów.

W tym stanie rzeczy oddalił NTA skargę jako nieuzasadnioną.

1518.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Wykaz kosztów, poniesionych na budowę[1]).

Brak rachunków na poszczególne pozycje rozchodowe, objęte wykazem poniesionych na budowę kosztów (§ 33 ust. 2 rozp. wykon. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. do rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z r. 1927 o rozbudowie miast) nie może sam przez się uzasadnić pozostawienia wykazu jako niewiarygodnego bez rozpatrzenia.

Wyrok NTA z 18 lutego 1935 l. rej. 2180/32 w sprawie Bohdana Plucińskiego przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

...Pozwana władza, opierając się na przepisie § 33 ust. 2 rozp. wykon. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., który głosi, że do podania należy dołączyć dowody, uzasadniające prawo do przyznania ulgi, a wśród nich ,,wiarogodny wykaz poniesionych na budowę kosztów", stanęła na stanowisku, że wykaz, o którym wyżej jest mowa, winien być poparty rachunkami na każdą pozycję rozchodową. Do takiej atoli interpretacji przytoczonego przepisu brak dostatecznej podstawy w jego treści. Przepis ten bowiem mówi tylko o wiarygodnym wykazie, nie zawiera natomiast żadnego postanowienia, co należy uważać za taki wiarygodny wykaz, w szczególności nie przewiduje dla takiego wykazu żadnych wymogów formalnych. Ocena zatem w każdym konkretnym przypadku, czy przedstawiony przez stronę wykaz kosztów jest w swej treści wiarygodny, należy do właściwej władzy. Gdy wszelako, jak już wyżej zaznaczono, przepis, na którym oparła się władza, nie przewiduje żadnych wymogów formalnych, w szczególności, by każda pozycja wykazanych wydatków była poparta rachunkami, przeto brak takich rachunków nie może sam przez się uzasadnić pozostawienia wykazu jako niewiarygodnego bez rozpatrzenia. Obowiązkiem władzy jest więc, mimo braku rachunków, zbadać w każdym konkretnym przypadku treść przedstawionego przez stronę wykazu i ocenić w związku z całokształtem sprawy oraz w związku z innemi dowodami jego wiarygodność....

---

[1]) Patrz glosę OPA 1511/36.

1519.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Scalony podatek od cukru. Obrót cukrowni a część scalonego podatku, doliczona do ceny sprzedażnej cukru.

Przewidziana w § 5 rozporządzenia z 21 września 1932 poz. 703 Dz. Ust. część scalonego podatku przemysłowego, którą cukrownie są uprawnione doliczyć do ceny sprzedażnej cukru, nie stanowi części obrotu w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 3 czerwca 1936 l. rej. 4060/34 w sprawie firmy: Sp. Akc. Fabryki Cukru „Choceń" w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Spółka Akc. Fabryki Cukru „Choceń" zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 23 lutego 1934 w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932. Przedmiotem sporu jest włączenie do podstawy wymiaru sumy 42.830,49 zł, stanowiącej część scalonego podatku przemysłowego od cukru, doliczoną przez skarżącą na podstawie § 5 rozporządzenia Ministra Skarbu z 21 września 1932 poz. 703 Dz. Ust. do ceny sprzedażnej cukru, i pobranej tym sposobem od nabywców cukru. Mianowicie władza odmówiła żądaniu skarżącej wyłączenia z obrotu spornej kwoty z tego powodu, że uprawnienie do zaliczenia części podatku odbiorcom, wynikające z cyt. § 5, nie oznacza uprawnienia cukrowni do inkasowania podatku przemysłowego od obrotu przypadającego od dalszych faz obrotu cukrem, ale daje jedynie cukrowni prawo do przerzucania na odbiorców części scalonego podatku przemysłowego, który stanowi koszt handlowy cukrowni, a zatem sporna kwota przedstawia zdaniem władzy część kosztów handlowych, zwróconą przez nabywców cukru.

Otóż przepis ust. 7 art. 76 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.[1]) nadaje Ministrowi Skarbu prawo wprowadzenia od poszczególnych towarów scalonego podatku przemysłowego, pobieranego jednorazowo za późniejsze fazy obrotów, przyczem ustawa odsyła do rozporządzenia: ustalenie wysokości podatku, zastrzegając jednakże, że ma to nastąpić zgodnie ze stawkami, przewidzianemi w ustawie, przepisy wymiarowe i poborowe, terminy płatności, wreszcie określenie osób obowiązanych do płacenia podatku oraz odpowiedzialność za podatek. Jak świad-

---

[1]) Art. 37 ust. 3 w brzmieniu poz. 716/34 Dz. Ust.

czy porównanie treści tego przepisu z treścią art. 19 projektu rządowego noweli do ustawy o podatku przemysłowym (Druk Sejmu Nr. 380/31), Sejm wprowadził pewne zmiany do projektu rządowego, które to zmiany atoli, jak na to wskazuje treść przemówienia sprawozdawcy Komisji Skarbowej Sejmu na posiedzeniu 15 grudnia 1931, miały jedynie za zadanie umożliwienie Ministrowi zastosowania właściwego scalenia podatku (zupełnego lub niezupełnego). Zresztą ani motywy rządowe, ani motywy Komisji nie zawierają żadnej wskazówki, któraby mogła rzucić światło na sporne zagadnienie. Musi więc ono być rozstrzygnięte na tle innych postanowień ustawy.

Jednem z podstawowych postanowień jest, że za podstawę do obliczenia podatku służy obrót, osiągnięty w roku podatkowym (art. 4), że, o ile chodzi o obrót towarowy, to jest nim w zasadzie cena sprzedaży (art. 5), wreszcie że podatek wynosi pewien procent sumy obrotu (art. 7). Podmiotem podatku jest ten, kto obrotu dokonywa. Ponieważ zaś faz obrotów może być więcej, przeto jeden i ten sam towar (w zmienionej lub niezmienionej formie) może być przedmiotem obrotu, a zatem i podatku kilkakrotnie. Teoretycznie biorąc, te fazy obrotu są w niektórych przypadkach tak liczne, że możliwość kilkakrotnego poboru podatku od jednego i tego samego przedmiotu jest bardzo wielka. W konsekwencji więc suma podatku, płaconego przez różne podmioty podatku od jednego i tego samego przedmiotu, jest mniejszą lub większą wielokrotnością stawki z art. 7. Wskutek scalenia podatku owa możliwość kilkakrotnego pobrania podatku doznaje ograniczenia w ten sposób, że wysokość podatku za późniejsze fazy obrotu zostaje zgóry ograniczona w rozporządzeniu. Jest to pierwsza zasadnicza różnica między podatkiem scalonym a podatkiem niescalonym. Ustawa zastrzega jednak, że wysokość podatku scalonego ma być zgodna ze stawkami, przewidzianemi w ustawie. Jest rzeczą oczywistą, że ta zgodność nie może się odnosić do sumy stawek, bo ich ilość jest niewiadoma. Wskutek tego zastrzeżenie ustawy o wysokości podatku może się odnosić jedynie do stawek, przewidzianych dla poszczególnych faz obrotu. Jeżeli zaś tak jest, to postanowienie to oznacza, praktycznie rzecz biorąc, że płatnik podatku nie może być obciążony więcej, niżby to miało miejsce, gdyby podatek nie był scalony. Taka wykładnia jest pozornie sprzeczna z postanowieniem ustawy, na mocy którego Minister Skarbu jest upoważniony do określania osób obowiązanych do płacenia podatku. Skoro mianowicie dana osoba ma opłacać podatek w wysokości określonej, a większej, niż przewidziana dla poszczególnej fazy obrotu stawka, to nie może podatek wynosić równocześnie stawki przewidzianej w ustawie. Sprzeczność ta, jak zaznaczono, jest jednak tylko pozorna. Przepis omawiany jest bowiem jedynie konsekwencją istoty scalenia, które wy-

maga, aby z wielu możliwych podmiotów podatku, t. j. osób, które dokonały poszczególnych faz obrotów, jedna była obowiązana do zapłaty podatku. Nie idzie jednak za tem, aby obciążenie tej osoby miało być równe wysokości podatku. Wniosek więc z tego, że osoba, obowiązana do zapłaty podatku scalonego, nie może być nim obciążona wyżej, niż wynosi normalna stawka, że więc osobie tej musi być dana możność przerzucenia ciężaru podatkowego na inne osoby. Przewiduje to zresztą ustawa wyraźnie, skoro upoważnia Ministra Skarbu do określenia osób obowiązanych do płacenia podatku, a oprócz tego do określenia odpowiedzialności za podatek. Mianowicie osoba, obowiązana do płacenia podatku, jest tem samem za niego odpowiedzialna, co wynika z ogólnego pojęcia obowiązku podatkowego. Osobne więc w tym względzie zastrzeżenie ustawowe ma właśnie na celu umożliwienie rozłożenia ciężaru podatkowego.

Jeśli zaś tak jest, to osoba, obowiązana do płacenia podatku, (płatnik podatku w znaczeniu formalnem) jest, o ile chodzi o całość podatku, jedynie niejako inkasentem podatku, natomiast właściwym płatnikiem są: w stosunku do wysokości stawki, przypadającej na fazę obrotu właściwą dla osoby, będącej płatnikiem w znaczeniu formalnem, ta osoba, w stosunku zaś do nadwyżki osoby inne. Te inne osoby stosownie do postanowień ustawy powinien Minister Skarbu wskazać w rozporządzeniu. W konkretnym przypadku uczynił to w ten sposób, że pozwolił w § 5 rozporządzenia poz. 703/32 Dz. Ust. doliczyć do ceny sprzedaży cukru część scalonego podatku w wysokości 1,6% wraz z 10% państwowym dodatkiem oraz dodatkiem na rzecz związków samorządowych. Płatnikami więc tej części podatku są odbiorcy cukru skarżącej.

Pobierając więc od nich odnośne sumy skarżąca spełnia włożony na nią obowiązek inkasenta podatku, względnie realizuje swoje prawo rozłożenia ciężaru podatkowego. Sumy odnośne nie są więc ceną kupna za cukier sprzedany, a tem mniej są kosztami handlowemi skarżącej, jak chce władza. Sumy te nie podlegają tedy włączeniu do obrotu podatkowego. Gdyby bowiem za podstawę obliczenia podatku scalonego zgodnie z zapatrywaniem władzy przyjęto połowę sumy, pobranej przez cukrownię od odbiorców, t. zn. normalną cenę za towar i ów w rozporządzeniu ustalony dodatek, to cukrownie z powodu poboru scalonego podatku byłyby obciążone ponad ustawową miarę, o ile chodzi o stawkę scalonego podatku, obliczoną od dodatku.

Z tych zasad zaskarżone orzeczenie należało uchylić jako niezgodne z ustawą.

1520.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domów bankowych: Tranzakcje komisowe produktami lub towarami.

Do tranzakcyj komisowych, dokonanych przez przedsiębiorstwo bankowe w zakresie towarów podpadających pod przepis art. 5 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., ma zastosowanie przepis art. 5 p. 5 tejże ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 1 maja 1936 l. rej. 3079/35 w sprawie firmy: Poznański Bank Ziemian Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za II półrocze 1925.

... Wreszcie podnosi skarga zarzut zupełnie nowy, że przepis art. 5 p. 5 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym nie ma zastosowania do tranzakcyj komisowych zawartych przez domy bankowe.

Zarzut ten, gdyby nawet uznać, że jego rozpoznaniu nie stoi na przeszkodzie przepis art. 83 ust. 3 zdanie wstępne prawa o NTA, okazuje się chybiony.

Osnowa art. 5 p. 2, z którym skarżąca wiąże swój zarzut, jest zupełnie jasna. Chodzi tu o tranzakcje, stanowiące zwyczajną treść działalności instytucyj kredytowych i tymże pokrewnych przedsiębiorstw bankowych i kantorów wymiany. Istotnym zaś celem działalności banków jest handel kapitałem pieniężnym, a zatem gromadzenie kapitałów powierzonych i ich wypożyczanie.

Wystarczy też zaglądnąć do polskiego prawa bankowego z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust., aby się przekonać, że takie czynności stanowią normalny zasięg czynności bankowych. Są to czynności w zakresie kredytu oraz obrotu pieniężnego i papierów wartościowych, łącznie z depozytem. Obrót towarowy natomiast tutaj nie należy, nietylko dlatego, że według pojęć powszechnie utartych handel towarowy stanowi odrębną gałąź zajęć kupieckich, ale także i przedewszystkiem dlatego, że ustawa o podatku przemysłowym handel towarowy, zarówno na rachunek własny jako też na rachunek osób trzecich, a zatem komisowy, wyodrębniła w oddzielnych przepisach, podanych w art. 5 p. 1 i 5, ale nigdzie, w żadnym pozytywnym przepisie nie wyodrębniła komisu towarowego tylko dlatego, że komisantem jest przedsiębiorstwo bankowe. Bank, przyjmujący zarobkowo zlecenia komisowe na sprzedaż produktów czy towarów od osób trzecich, prowadzi w tych granicach przedsiębiorstwo komisowe, a obrót z tych

tranzakcyj należy dla celów podatkowych ustalić według przepisów art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym, a nie na zasadzie przepisów art. 5 p. 2 tejże.

Wymienione zatem w art. 5 p. 2 ustawy podatkowej wpływy z „komisowego" odnoszą się wprawdzie do tranzakcyj komisowych, lecz związanych z zleceniami w ramach zwykłych czynności bankowych. . . .

1521.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biuro zbierania zamówień a obowiązek składania zeznań o obrocie.

Przedsiębiorstwo, posiadające w innej miejscowości biuro zbierania zamówień, nie jest obowiązane składać dodatkowych zeznań o obrocie tego biura, gdy zeznanie złożono w miejscu siedziby centrali.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 12 listopada 1935 3 K. 1211/35.

. . . Sąd Okręgowy ustalił, że przedsiębiorstwo „Uniwersalna Ajencja Reklamowa" było prowadzone w Warszawie, w Katowicach zaś istniało tylko biuro tego przedsiębiorstwa, w którem pracował Sz., posiadając świadectwo przemysłowe kat. III A. Sąd stwierdził również, że zadaniem Sz. było zbieranie zamówień na terenie Katowic, wykonywało zaś te zamówienia przedsiębiorstwo w Warszawie, inkasując również należytości, a w związku z tem Sąd uznał, że oskarżeni w Katowicach żadnego przedsiębiorstwa nie prowadzili i przeto nie mieli obowiązku składać zeznania o obrocie w Katowicach, gdyż złożyli je w Warszawie. Powołanie się kasacji na to, że oskarżeni obowiązani są złożyć zeznanie o obrocie przedsiębiorstwa, które prowadzą w Katowicach, ponieważ w trybie postępowania administracyjnego byli oni ukarani za niewykupienie świadectwa przemysłowego II kat. handl. na przedsiębiorstwo, prowadzone przez nich w Katowicach, nie może skutkować uchylenia wyroku, orzeczenie bowiem Urzędu Skarbowego nie pozbawia sądu możności rozstrzygania samodzielnie wszystkich zagadnień prawnych (art. 7 k. p. k.).

Wyrok wychodzi ze słusznego założenia, że orzeczenie władzy skarbowej nie przesądza rozstrzygnięcia sądowego i że sąd karny w myśl art. 7 k. p. k. jest uprawniony i obowiązany samoistnie ocenić wyłaniające się zagadnienia prawne. Kwestja, o której mowa, była już zresztą przedmiotem uchwały całej Izby Karnej SN z 10 stycznia 1931 (Nr. 30/31 Zb. orz.), w której wypowiedziano słuszne zapatrywanie, że

ustalona przez komisję szacunkową wysokość obrotu nie wiąże sądu karnego przy wymiarze kary za przestępstwa, przewidziane w ustawie z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Przepis art. 7 k. p. k., należący do dziedziny prawa dowodowego, odrzuca w zasadzie związanie sędziego karnego jakimkolwiek prejudykatem, nie narzuca mu z mocą wiążącą rozstrzygnięć innych sądów lub władz. Jest to zresztą wypływem jednej z podstawowych zasad procesu karnego, mianowicie zasady prawdy rzeczywistej (materjalnej), wyrażonej w art. 9 i innych k. p. k., która przeciwstawia się temu, aby do procesu karnego dostała się prawda fikcyjna, prawda formalna, narzucona domniemaniem prawnem, przyznaniem strony (art. 246 k. p. c.) lub przepisami o zaoczności (art. 359 k. p. c.).

W niniejszym wypadku zastosowanie art. 7 k. p. k. nie budzi żadnej wątpliwości, SN nie miał też potrzeby bliżej omawiać znaczenia tego artykułu.

Jednakże nie zawsze sprawa przedstawia się tak prosto.

Ażeby należycie zrozumieć art. 7 k. p. k., trzeba przypomnieć dawniej dość często spotykane zapatrywanie prawne, że, chociaż w zasadzie orzeczenie sądu lub innej władzy ma znaczenie jedynie wyjaśniające stan prawny (deklaracyjne), to jednakże orzeczenie błędnie rozstrzygające sprawę (np. błędny a prawomocny wyrok sędziego cywilnego) ma moc prawotwórczą (konstytutywną), t. zn. stwarza prawo, które poprzednio nie istniało. Zatem z chwilą uprawomocnienia się wyroku, uznającego powoda A za właściciela rzeczy, pozwany B, który jest rzeczywistym właścicielem rzeczy i spór niesłusznie przegrał, traci własność, którą nabywa A. Jednakże bliższe rozważenie sprawy prowadzi do stanowczego odrzucenia teorji, jakoby prawomocne błędne orzeczenie miało moc prawotwórczą (konstytutywną). Pogląd o prawotwórczości błędnych rozstrzygnięć polega na niesłusznem pojmowaniu t. zw. materjalnej prawomocności (res iudicata), na błędnem operowaniu formułą „ius facit", przy zamykaniu oczu na zastrzeżenie „inter partes", na przeoczeniu, że ustawodawstwo obecne nie uznaje „titulus pro iudicato" za podstawę nabycia prawa. Gdyby prawomocne błędne orzeczenie miało moc prawotwórczą, to przysądzenie w sporze A przeciw B własności A, działałoby przeciw wszystkim, A stawałby się w stosunku do wszystkich właścicielem; tymczasem trzeci C może pozwać A o własność i spór wygrać, gdyż wyrok w sprawie między A i B działa jedynie „inter partes". Co więcej, gdyby A, któremu niesłusznie lecz prawomocnie odsądzono własność na rzecz B, zabrał następnie wspólnie z C dany przedmiot, mogłoby się zdarzyć, że sędzia karny (stanąwszy na stanowisku prawotwórczości wyroku cywilnego) musiałby skazać A za kradzież, chociaż uważa wyrok cywilny za błędny, ale nie mógłby już skazać drugiego „złodzieja" (współsprawcy), skoro wyrok w sporze cywilnym między A i B wydany działa „inter partes", nie dotyczy zaś trzeciego, którego nie obchodzi wyrok sędziego cywilnego i który zabrał rzecz za zgodą B, którego ma prawo uważać dalej za właściciela (przykład z Encyklopedji prawa karnego pod red. W. Makowskiego, str. 348—349).

Odrzucić zatem należy zasadę, że prawomocne orzeczenie władzy sądowej, czy administracyjnej, posiada moc prawotwórczą; zagadnienie „rei iudicatae" nie dotyczy materjalno-prawnej strony, czego dowodem są także art. 213 i 236 k. p. c., nakazujące na „res iudicata" zwrócić uwagę z urzędu jedynie z procesowego punktu widzenia.

Skoro więc błędne orzeczenie nie jest konstytutywne, nie może ono wiązać sędziego karnego, który też, w konsekwencji, niesłusznie od własności odsądzonego traktować musi nadal jako właściciela i za kradzież ukarać go nie może, nawet wówczas, gdyby oskarżony rzecz zabrał zwycięskiemu przeciwnikowi po prawomocności wyroku cywilnego — albowiem własnej rzeczy ukraść nie można. Dlatego trzeba spro-

stować zapatrywanie, wyrażone w uzasadnieniu wspomnianej uchwały SN z 10 stycznia 1931, które przechyla się na stronę prawotwórczości błędnego orzeczenia; trzeba przyjąć, że oskarżony, odsądzony niesłusznie od własności, zabierający rzecz nawet po prawomocności wyroku cywilnego, może dopuścić się w miarę okoliczności innego przestępstwa (np. z art. 251, 252 k. k. i t. p.), ale nie kradzieży. Ponieważ błędne orzeczenie sądu lub innej władzy nie odbiera prawa jednemu i nie nadaje go drugiemu, to sędzia karny, mając przed oczyma art. 7 k. p. k. i prawdę rzeczywistą (materjalną), musi (nie uchylając zresztą prejudycjalnego orzeczenia) przyjąć za podstawę swego rozstrzygnięcia nieraz stan wprost odwrotny od tego, jaki wynika z sentencji lub motywów błędnego orzeczenia.

Należy jeszcze rozważyć pewne konsekwencje powyższego stanowiska, które pozornie przemawiałyby za prawotwórczością błędnych orzeczeń. Jeżeli A, który w sporze o własność niesłusznie zwyciężył, zabiera po prawomocności wyroku daną rzecz rzeczywistemu właścicielowi B, osobiście lub przez komornika (sprawstwo pośrednie), to wynikałoby, że B, mający za sobą prawomocny wyrok, uznający go za właściciela, dopuszczałby się sam przestępstwa (oszustwa lub kradzieży), przyjąwszy, że zdaje sobie sprawę z tego, że spór niesłusznie wygrał (zwłaszcza, gdy działał w procesie nieuczciwie, posługując się np. fałszywymi świadkami). Jakże jednak B, zabierając rzecz, może dopuścić się przestępstwa, jeżeli działa prawnie, na podstawie wyroku? Przesłanką przecie każdego przestępstwa jest bezprawność czynu (dlatego kat, który zabija, nie popełnia przestępstwa). Pominąwszy wątpliwość, jak należałoby usprawiedliwić B, gdyby zabrał rzecz sam (nie przez komornika), należy liczyć się z tem, na co wskazał Goldschmidt (Der Prozess, str. 120, 291), że prawo procesowe (także egzekucyjne) nie daje materjalnych praw podmiotowych, lecz stwarza jedynie uprawnienia (możliwości) procesowe i że czynności procesowe, zgodne z prawem formalnem, mogą być materjalnie bezprawne, a nawet przestępne. Pamiętajmy o tem, że także polskie orzecznictwo stanęło na słusznem stanowisku, że formalnie poprawna czynność procesowa może przedstawiać się jako karalne zwodzenie sędziego cywilnego (np. korzystanie z fałszywego dowodu) i uzasadniać odpowiedzialność za oszustwo (t. zw. oszustwo sądowe — p. np. wyrok SN z 24 września 1932 Nr. 215/32 Zb. orz. i inne); że w ustawodawstwach, które uważają oszustwo za dokonane dopiero po uzyskaniu rzeczy przez podstęp (polegający na wprowadzeniu sędziego cywilnego w błąd), zabieranie rzeczy przez komornika, a więc czynność procesowo-egzekucyjna, realizuje dopiero dokonanie przestępstwa przez sprawcę (pośredniego), — przestępstwa, które dopiero z tą chwilą przechodzi ze stadjum usiłowania w stadjum dokonania. Kto zabiera rzecz przez komornika, wiedząc, że uzyskał wyrok przez wprowadzenie sędziego cywilnego w błąd, jest oszustem, który dokonywa przestępstwa przy pomocy formalnie poprawnej czynności procesowo-egzekucyjnej.

Wobec powyższego, gdy nie zawahamy się spojrzeć prawdzie w oczy i zgodzimy się na to, że przestępcą może być nawet ten, kto zabiera rzecz na podstawie prawomocnego wyroku, musimy przyjąć, że z jednej strony — zabierający rzecz na podstawie prawomocnego wyroku może działać bezprawnie i dopuścić się przez to nawet przestępstwa, że z drugiej strony — rzeczywisty właściciel, zabierając rzecz niesłusznie mu odsądzoną, i to nawet po prawomocności wyroku cywilnego, nie może odpowiadać za kradzież, a prejudykat sędziego cywilnego jest bez znaczenia.

Jednakże zaprzeczyć nie można, że w pewnych wypadkach prawo przewiduje orzeczenia natury prawotwórczej (konstytutywnej); dla przykładu wskazać można np. na wyrok rozwodowy (p. np. § 1564 niem. kod. cyw.), który przez swe uprawomocnienie się nie „deklaruje“, lecz stwarza dopiero nowy stan prawny, który po-

przednio nie istniał (rozwiązuje dotychczas ważnie istniejące małżeństwo); podobnie przedstawia się sprawa także w dziedzinie prawa administracyjnego (np. odebranie koncesji). Owe prawotwórcze (we właściwem znaczeniu) orzeczenia muszą być przez sąd karny uszanowane, albowiem art. 7 k. p. k. odnosi się do dziedziny dowodowej, nie upoważnia zaś sędziego karnego do nieliczenia się z prawdziwym materjalnym stanem prawnym, stworzonym przez orzeczenie natury konstytutywnej. Gdy wyrok rozwodowy (słuszny, czy niesłuszny) stał się prawomocny, sędzia karny, gdy przyjdzie do przekonania, że rozwodu orzec nie należało, nie może przyjąć, że małżeństwo nadal istnieje, musi zatem ścigać przestępstwo z art. 245 k. k. z urzędu (bez wniosku drugiego „małżonka").

Jak z treści art. 7 k. p. k. wynika, powyższe zasady muszą być stosowane przez sądy karne co do zagadnień prejudycjalnych tak rozstrzyganych przez sądy, jak również przez władze administracyjne i skarbowe.

O ile chodzi o stronę odwrotną, t. j. pytanie, czy władze administracyjne i skarbowe są wiązane prejudycjalnemi orzeczeniami sądowemi, to w tej mierze narzucić może władzom administracyjnym i skarbowym związanie prejudykatem jedynie pozytywny przepis prawny, np. art. 381 k. p. c., który stanowi, że prawomocne orzeczenia sądów cywilnych obowiązują nietylko strony i sąd, który je wydał, ale „również inne sądy oraz urzędy Rzeczypospolitej".

Przy sposobności rozważyć jeszcze należy, czy przypadkiem art. 381 k. p. c. (prawo późniejsze) nie przekreślił w pewnej mierze zasady art. 7 k. p. k. i nie wprowadził związania sądów karnych prawomocnemi orzeczeniami sądów cywilnych. Sądzę, że art. 381 k. p. c. nie ograniczył mocy prawnej art. 7 k. p. k. ze względu na zasadę „lex posterior generalis non derogat legi priori speciali", bowiem z art. 381 k. p. c. nie wynika, iż wyrok cywilny obowiązuje „wszystkie" sądy; wyjątek więc, wynikający z art. 7 k. p. k., jest pozostawiony w mocy, tem bardziej, że brak danych do przypuszczenia, by k. p. c. zamierzał w wielkiej mierze zburzyć w procesie karnym zasadę prawdy materjalnej przez wprowadzenie doń mocy obowiązującej prejudykatów cywilnych, które mogą być dalekie od tej prawdy, zwłaszcza, gdy oparte są na przyznaniu (art. 246 k. p. c.) lub zaoczności (art. 359 k. p. c.).

Stanisław Śliwiński

1522.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Księgowanie towaru po stronie komisanta; inwentarz przy założeniu przedsiębiorstwa.

1. Towar, otrzymany do komisowej sprzedaży, nie może być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta.

2. Niema obowiązku sporządzania inwentarza przy założeniu przedsiębiorstwa, jeśli jego majątek składa się tylko z gotówki.

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1936 l. rej. 2270/34 w sprawie firmy Mieczysław

Jakubowicz i Markus Kenigheit w Sosnowcu przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

... Pozostaje do rozstrzygnięcia kwestja, czy władza zasadnie uznała, że nastąpiło naruszenie przepisu art. 10 kod. handl., według którego inwentarz ma być raz do roku naznaczony i poświadczony. Skarżąca firma zarzuca mianowicie, że nie nastąpiło naruszenie tego przepisu prawa przez poświadczenie księgi inwentarzowej dopiero 5 maja 1933, ponieważ rok operacyjny trwał od 1 lipca 1932 do 30 czerwca 1933 oraz ponieważ przedsiębiorstwo zostało zorganizowane bez posiadania jakichkolwiek składników majątkowych, któreby podlegały wpisaniu do księgi inwentarzowej, wreszcie ponieważ równocześnie z zamknięciem ksiąg handlowych przy końcu roku zostały zaksięgowane w księdze inwentarzowej wszystkie składniki majątku, czynne i bierne. Władza, przeciwstawiając się tym twierdzeniom, podnosi w odpowiedzi na skargę, że skarżący z chwilą rozpoczęcia handlu „musieli mieć towar w ręku". Władza nie wyjaśnia, co przez to rozumie, ale z przeciwstawienia się twierdzeniom skargi wynika, że zdaniem władzy towar, otrzymany do komisowej sprzedaży, winien być zapisany do księgi inwentarzowej komisanta. Tego twierdzenia Trybunał nie mógł jednak uznać za trafne. Według bowiem zasad buchalterji księga inwentarzowa należy do ksiąg zasadniczych, wobec czego powinna obejmować składniki majątku przedsiębiorcy. Towar więc, oddany komisantowi do sprzedaży, już z tego powodu nie może być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta, że nie stanowi on jego własności, a więc nie wchodzi w skład majątku jego przedsiębiorstwa.

Twierdzi dalej władza w odpowiedzi na skargę, że oparafowanie księgi z końcem roku operacyjnego mijałoby się z celem oraz że według zasad buchalterji inwentarz powinien być sporządzony i wciągnięty do księgi inwentarzowej, uprzednio oparafowanej, raz przy rozpoczęciu czynności handlowych, a drugi raz z końcem roku operacyjnego. Ten pogląd władzy uznał Trybunał, o ile chodzi o przedsiębiorstwo czynne w pierwszym okresie działalności, o tyle tylko za słuszny, że księga, której oparafowanie ustawa nakazuje, winna być oparafowana przed wzięciem jej w używanie, t. j. przed dokonaniem pierwszego w niej wpisu. Tylko bowiem wówczas może być spełniony cel ustawodawcy, mianowicie możność stwierdzenia, że księga nie została zamieniona. Termin więc oparafowania zależy od obowiązku dokonania pierwszego wpisu w księdze. W myśl zaś zasad buchalterji, na które się i władza pozwana powołuje, otwarcie poszczególnych rachunków w księdze głównej przeprowadza się przez rachunek bilansu, który się wedle inwentarza uznaje za wszystkie aktywa, a obciąża za pasywa i za majątek czysty. Jeżeli jednak przy założeniu

przedsiębiorstwa majątek składa się tylko z gotówki, to wystarczy za nią obciążyć rachunek kasy, a uznać rachunek kapitału i w tym przypadku używanie rachunku bilansu jest zbyteczne (Góra,Podręcznik księgowości, Lwów-Warszawa, 1922, t. II, str. 106)[1]. Jeżeli zaś zbędny jest rachunek bilansu, to oczywiście zbędne jest i sporządzanie inwentarza, a to tem więcej, że jedyna pozycja, jakaby mogła wejść do inwentarza, znajduje się w księdze kasy względnie w dzienniku. W tym więc przypadku obowiązek sporządzenia inwentarza wchodziłby w grę dopiero przy końcu roku operacyjnego, t. j. w konkretnym przypadku 30 czerwca 1933, a w tym czasie księga inwentarza już była oparafowana. Gdy zaś akta nie zawierają żadnych danych, któreby wskazywały na istnienie majątku przy założeniu przedsiębiorstwa, a władza tego nawet nie twierdzi, przeto orzeczenie zaskarżone należało uchylić jako niezgodne z ustawą....

Towar, otrzymany do komisowej sprzedaży, nie staje się własnością komisanta, nie wchodzi w stan jego majątku, a więc nie powinien być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta, chociaż znajduje się u niego w przechowaniu (w depozycie).

Samo otrzymanie towarów do komisowej sprzedaży nie obowiązuje komisanta do żadnych księgowań zasadniczych; wystarczy, by było ono przedstawione w odpowiednich księgach pomocniczych.

Wprawdzie duże przedsiębiorstwa (szczególnie bankowe), przeprowadzające stale podobne operacje (przyjmujące depozyty), przedstawiają je w swej księdze głównej drogą obciążenia „R-ku depozytów", a uznania „R-ku różnych za depozyty", by w ten sposób wyrazić, że depozyty weszły w ich posiadanie, a równocześnie powstało dla nich zobowiązanie zwrócenia tych depozytów w naturze, jednak nie jest to konieczne i w przedsiębiorstwach towarowych, szczególnie mniejszych, lub takich, które podobne operacje załatwiają tylko sporadycznie, z reguły nie bywa stosowane.

Zresztą nawet w tych przedsiębiorstwach, które stosują wyżej opisany sposób księgowania, wynikające stąd a znoszące się nawzajem pozycje nie bywają wciągane do właściwego bilansu, lecz zamieszczane poniżej kresek zamknięcia bilansu, jako t. zw. pozycje ewidencyjne.

Co się tyczy kwestji drugiej, rozstrzygniętej w wyroku, to wpisanie do księgi inwentarzowej majątku, składającego się tylko z gotówki, można zalecić, a to w tym celu, by w tej jednej księdze mieć przedstawiony rozwój stanu majątkowego przedsiębiorstwa od samego początku jego istnienia. Atoli dla powodów wyłuszczonych w wyroku zaniechanie takiego księgowania nie może dać podstawy do uznania ksiąg handlowych za „nieprawidłowe", ani też pozbawić ich mocy dowodowej.

Witold Góra

---

[1]) Patrz także OPA 509/33 z glosą Witolda Góry.

1523.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Uwzględnienie ksiąg pomocniczych przy ocenie prawidłowości.

Z postanowień art. 8 kodeksu handlowego nie wynika bynajmniej zakaz uwzględniania przy ocenie prawidłowości ksiąg handlowych, prowadzonych przez dane przedsiębiorstwo ksiąg pomocniczych, jako stanowiących razem z księgami zasadniczemi jedną całość. (Teza).

Wyrok NTA z 8 maja 1935 l. rej. 6076/33 w sprawie Moszka Lejzora Altmana w Będzinie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Moszek Lejzor Altman w Będzinie, prowadzący detaliczny handel szkłem i fajansem, zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 23 marca 1933, dotyczącą wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931. W skardze podnosi on zarzut wadliwości postępowania, albowiem władza pozwana co do kwestji prawidłowości ksiąg handlowych przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z nadesłanych akt sprawy, władze wymiarowe obu instancyj decyzję swoją w sprawie dyskwalifikacji ksiąg handlowych płatnika uzasadniały tem, iż do dziennika głównego, prowadzonego systemem amerykańskim, wprowadzano pozycje gotówkowe w łącznej kwocie raz w miesiącu, natomiast w myśl art. 8 kodeksu handlowego należało wszelkiego rodzaju tranzakcje wpisywać do dziennika głównego dzień po dniu. Skarżący zaś, przyznając powyższy fakt, powołuje się w skardze na ustalenia protokółu badania ksiąg handlowych, wedle których „dziennik główny obejmuje tranzakcje kredytowe w porządku chronologicznym i inne pozycje memorjałowe, oraz przeniesienia pozycyj gotówkowych, poszczególnie zaksięgowanych w dzienniku kasowym, raz w miesiącu w dniu ostatnim każdego miesiąca", — i z powyższego ustalenia wywodzi, iż czyni to w zupełności zadość postanowieniu art. 8 kodeksu handlowego. Zdaniem bowiem skarżącego, z cyt. postanowienia ustawy handlowej nie wynika obowiązek prowadzenia wyłącznie jednego dziennika, obejmującego wszystkie tranzakcje, lecz istnieje jedynie obowiązek wprowadzania wszystkich tranzakcyj dzień po dniu do dziennika, a prowadzenie dziennika w kilku częściach dla ułatwienia księgowości nie czyni ksiąg handlowych nieprawidłowemi. Władza pozwana

w odpowiedzi na skargę przyznaje powyższy faktyczny stan rzeczy, stoi jednak na stanowisku, iż dla oceny prawidłowości ksiąg handlowych miarodajny jest sposób prowadzenia księgi głównej, nie zaś ksiąg pomocniczych, a przy ocenie ksiąg handlowych punktem wyjścia jest tylko inwentarz i księga główna, ta zaś w konkretnym wypadku zawierała pozycje gotówkowe, wprowadzone do dziennika głównego nie dziennie, lecz raz co miesiąc.

NTA nie mógł uznać powyższego stanowiska pozwanej władzy za słuszne.

Z postanowienia bowiem art. 8 kodeksu handlowego nie wynika bynajmniej zakaz uwzględniania przy ocenie prawidłowości ksiąg handlowych, prowadzonych przez dane przedsiębiorstwo ksiąg pomocniczych, jako stanowiących razem z księgami zasadniczemi jedną całość. Jeżeli przeto kupiec dla uproszczenia swojej księgowości część tranzakcyj, w danym wypadku tranzakcje gotówkowe, notuje w osobnej księdze t. zw. dzienniku kasowym i w tymże dzienniku kasowym księguje poszczególne pozycje dzień po dniu, to czyni on przez to zadość wymogom art. 8 kodeksu handlowego nawet w wypadku, gdy do księgi głównej wprowadzona jedynie zostaje raz w miesiącu, jako jedna pozycja, łączna suma tranzakcyj gotówkowych. W takim bowiem wypadku dziennik kasowy jest wystarczającem uzupełnieniem notowań księgi głównej, stanowiąc dla nich podkład oraz uzasadnienie łącznych zapisów.

Z powyższego wynika, iż instancja odwoławcza, dyskwalifikując księgi handlowe płatnika, dopuściła się obrazy przepisów prawa, i dlatego NTA decyzję tę uchylił.

Wyrok ani jego uzasadnienie nie budzą żadnej wątpliwości, raczej nasuwa się pytanie, jak mogła taka sprawa przyjść wogóle do NTA. Art. 8 francuskiego kodeksu handlowego, obowiązującego doniedawna na obszarze b. Królestwa Polskiego, nakazuje wprawdzie kupcom prowadzenie dziennika, rejestrującego chronologicznie wszystkie obroty majątkowe przedsiębiorstwa, ale nie zakazuje rozkładania go na części, czego nieraz wymagają względy praktyczne. Zakaz taki byłby w licznych wypadkach wręcz niewykonalny. Jednolity dziennik jako księga oprawiona musiałby bowiem być prowadzony przez jedną osobę. Przy większych rozmiarach przedsiębiorstwa i jego obrotu dokonanie wszystkich wpisów dziennikowych przekraczałoby siły jednostki, której nie mogłaby przyjść z pomocą druga osoba w tych samych godzinach biurowych, te bowiem muszą być ze względów porządkowych dla wszystkich pracowników wspólne. Podobna niemożliwość powstaje także w przedsiębiorstwach, mających więcej oddziałów lub kas, choćby w tej samej miejscowości. Z tych powodów przyjął się powszechnie na obszarze mocy obowiązującej francuskiego prawa handlowego zwyczaj dzielenia dziennika na kilka dzienników częściowych, z których każdy rejestruje tylko obroty jednego składnika majątkowego, jak gotówka, towary, weksle i t. p. Nawet i te dzienniki specjalne bywają jeszcze dzielone na dzienniki przychodów i dzienniki rozchodów, zakupna i sprzedaży, dzienniki weksli rymesowych i inkasowych; obok nich bywa

nadto prowadzony dziennik różnych obrotów, wykazujący obroty, które nie mają własnego dziennika specjalnego. Ten system ksiąg handlowych z różnemi dziennikami specjalnemi (journaux spéciaux), których treść bywa przenoszona perjodycznie i sumarycznie do dziennika głównego (journal général), pozwala na zastosowanie podziału pracy w rachunkowości przedsiębiorstwa. Nosi on w praktyce i w literaturze nazwę „rachunkowości francuskiej", stosowanej zwłaszcza na obszarze panowania francuskiego prawa handlowego z jego art. 8 i postulatem prowadzenia dziennika.

Z braku informacyj o stanie faktycznym nie można ocenić, czy w danym wypadku rozmiary przedsiębiorstwa i jego obrotów pozwalały wogóle na prowadzenie dziennika jednolitego, łączącego wszystkie obroty gotówkowe i kredytowe. Ale ustalony fakt, że obroty, wykazywane w osobnym dzienniku kasowym, bywały wprowadzane perjodycznie, choć sumarycznie do dziennika głównego, świadczy, że dyskwalifikacja ksiąg handlowych jedynie dla braku jednolitości dziennika nie miała za sobą dostatecznych powodów rzeczowych.

Tomasz Lulek

1524.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Niezaksięgowanie pożyczki, zaciągniętej w towarach.

Nieujawnienie w księgach handlowych pożyczki, zaciągniętej w towarach, uzasadnia uznanie ksiąg za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1936 l. rej. 4658/33 w sprawie Markusa Sz. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

... Poza wadliwością postępowania podnosi skarga zarzut obrazy prawa w związku z uznaniem ksiąg za nieprawidłowe z powodu niezaksięgowania pożyczki w towarach, zaciągniętej u firmy G. Pfeiffer. Zwalczając motywy zaskarżonego orzeczenia w tym punkcie, twierdzi skarga, że niezaksięgowanie pożyczki towarowej nie stanowi nieprawidłowości buchalteryjnej, gdyż w żadnym wypadku nie mogło ono pomniejszyć wysokości rzeczywiście dokonanych przez przedsiębiorstwo obrotów. Wynika z tego, że niezaksięgowanie tranzakcyj tylko wówczas — zdaniem skargi — dyskwalifikuje księgi, gdy powoduje ono powstanie niezgodności między obrotem książkowym a obrotem faktycznym.

To stanowisko skargi jest błędne. Pożyczka, zaciągnięta w towarach, jest zdarzeniem gospodarczem, powodującem zmianę w składzie dóbr gospodarczych kupca, winna więc znaleźć także wyraz w jego księgach han-

dlowych narówni z takiemi zdarzeniami gospodarczemi, jak tranzakcje kupna sprzedaży. Ujawnienie tranzakcji dokonanej, a niezapisanej do ksiąg, może stanowić przyczynę do uznania ksiąg za nieprawidłowe lub nierzetelne. Ocena wagi tej okoliczności należy do kompetencji władzy orzekającej, która rozpatruje sprawę i orzeka o znaczeniu usterki w związku z całokształtem sprawy według swego przekonania.

Jeśli przeto w konkretnym przypadku władza pozwana z uwagi na stan faktyczny sprawy i wyjaśnienia skarżącego nie nabrała przekonania o pełnej mocy dowodowej ksiąg i odrzuciła je jako nieprawidłowe z powodu niezaksięgowania pożyczki towarowej, to NTA nie dopatrzył się w tem zarzucanej na tej podstawie obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1525.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Obowiązek zachowywania odpisów faktur i rachunków.

Przewidzianemu w § 38 ust. 2 niem. kod. handl. obowiązkowi zachowywania odpisów faktur i rachunków czyni zadość prowadzenie specjalnej księgi faktur, o ile w niej są uwidocznione wszelkie dane, zawarte w fakturach i rachunkach wychodzących.

Wyrok NTA z 13 września 1935 l. rej. 1284/33 w sprawie Bronisława Gaja w Wielkich Hajdukach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Bronisław Gaj, prowadzący za świadectwem II kat. sprzedaż towarów żelaznych w Królewskiej Hucie, ... w skardze zarzuca, iż tak władza wymiarowa, jak i odwoławcza ... bez żadnego uzasadnienia oraz dowolnie uznały księgi handlowe przedsiębiorstwa za nieprawidłowe. ...

... NTA stwierdza, iż w przedsiębiorstwie detalicznej względnie drobnej sprzedaży towarów taśmy, pochodzące z rejestracji poszczególnych pozycyj sprzedaży gotówkowej za pośrednictwem t. zw. kasy „National“, stanowić mogą jako t. zw. dowód wewnętrzny dostateczne udokumentowanie dotyczących wpisów księgowych. Żądanie dalszego udokumentowania przez sprecyzowanie ilości sprzedanego towaru, z którem to żądaniem władza pozwana wystąpiła w odpowiedzi na skargę, nie znajduje

przy tego rodzaju przedsiębiorstwie uzasadnienia w praktyce handlowej. Co się tyczy księgi inwentarzowej, to oczywiście brak jej uzasadniałby dostatecznie dyskwalifikację ksiąg handlowych. Skarżący jednak, wedle twierdzeń odwołania, księgę inwentarzową prowadził i starał się w odwołaniu usprawiedliwić niemożność dostarczenia tej księgi w dniu rewizji ksiąg w postępowaniu wymiarowem. Stanowisko odpowiedzi na skargę, jakoby płatnik pozbawiony był wogóle prawa dodatkowego przedłożenia w postępowaniu odwoławczem brakującej księgi, nie znajduje oparcia w ustawie o podatku przemysłowym. Co się tyczy przewidzianego w § 38 ust. 2 kod. handl. obowiązku zachowywania odpisów faktur i rachunków, to obowiązek ten zostaje wypełniony, jeżeli w przedsiębiorstwie prowadzona jest specjalna księga faktur, oczywiście o ile w niej uwidocznione są wszelkie dane, zawarte w fakturach i rachunkach wychodzących....

Tak § 38 niemieckiego kodeksu handlowego, jak i art. 56 polskiego kodeksu handlowego wyraźnie i jasno powiadają: „Księgi handlowe, listy otrzymane, odpisy listów wysłanych, f a k t u r y i inne pisma, dotyczące zapisów, powinny być przechowywane przez dziesięć lat". To znaczy, że kupiec winien posiadać faktury przez siebie wystawione i wysłane, a nie odpisy tych faktur, czyli, jeżeli kupiec w swoich księgach czy w wiarygodnych zapiskach posiada istotne cechy wysłanych przez siebie faktur, a nie odpisy tychże, to czyni zadość wymogom ustawy. Istotne cechy faktury muszą być jednak takie, aby dawały dostateczną podstawę do oceny zawartego interesu, t. j.: nazwisko-firma odbiorcy i jego adres, ilość, jakość i cena towaru wysłanego wraz z bliższemi warunkami płatności, data wystawienia faktury względnie data wysłania towarów.

Praktyka handlowa zgodna jest z tym sposobem prowadzenia ksiąg, albowiem zestawia się kalkulacje w oddzielnej księdze „faktur wychodzących" i na jej podstawie dopiero wystawia się właściwe faktury, albo wypisane faktury kopjuje się i składa się w „księgę faktur".

Dr. Teofil Seifert

1526.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pojęcie partji towaru[1]).

Dla określenia pojęcia „większych ilości" lub „partyj" towaru (taryfa cz. II lit. A rozdz. I kat. I) miarodajny jest zwyczaj handlowy.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 2570/34 w sprawie firmy „Ziemiopło-

[1]) Por. OPA 45/32 i 1429/36.

dy — A. Glicenstein i S-ka Sp. z ogr. odp." w Włocławku przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie świadectwa przemysłowego.

...Spór dotyczy kwestji, czy prowadzony przez skarżącą handel zbożem ma być uważany za hurtowy w rozumieniu cz. II. lit. A rozdz. I taryfy, w myśl którego to przepisu za handel hurtowy uważa się zbyt wszelkiego rodzaju towarów „p r z e w a ż n i e w większych ilościach (partjami)", głównie kupcom i przemysłowcom. W zasadzie panuje zgoda co do tego, że sprzedaż następowała głównie kupcom i przemysłowcom oraz że ustawa nie daje definicji pojęcia większej ilości (partji) towaru i że ta definicja musi być znaleziona, lecz panuje rozbieżność co do sposobu znalezienia kryterjów tych pojęć. Mianowicie władza twierdzi, że w tym względzie przysługuje jej swobodne uznanie, skarga natomiast powołuje się na zwyczaje w branży zbożowej, w myśl których za większą ilość w handlu zbożowym wewnętrznym uważa się partję 10-wagonową, a w handlu eksportowym ładunki od 200 do 300 tonn.

Otóż... ani ustawa o podatku przemysłowym, ani rozporządzenie wykonawcze nie określają pojęcia taryfowego „większa ilość" lub „partja" towaru. Brak tych pojęć wogóle w kodeksie handlowym, dlatego też... miarodajny winien być zwyczaj handlowy. Ponieważ chodzi o ustalenie treści przepisu, winna była władza dokonać ustalenia także z urzędu. Obojętne jest przytem, czy władza uczyni to drogą zbadania rzeczoznawców, jak chce skarga, czy też inną drogą, np. przez zasięgnięcie opinji właściwej Izby Przemysłowo-Handlowej. Gdy władza tego nie uczyniła, Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA)....

1527.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pojęcie subjekta handlowego[1]). Subjekt a inkasent zaległych rat.

Inkasent, zbierający od klientów przedsiębiorstwa zaległe raty, nie jest subjektem handlowym w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 10 marca 1936 2 K. 2276/35.

---

[1]) Por. OPA 843/34, 991/35, 1151/35.

... Sąd Okręgowy uznał oskarżonego winnym prowadzenia sprzedaży gotowych ubrań męskich na podstawie niewłaściwego świadectwa III kat. Wniosek o winie oskarżonego Sąd oparł na okolicznościach, że oskarżony, pomimo odmowy Izby Skarbowej zaliczenia jego przedsiębiorstwa do kat. III, nie uiścił różnicy opłat pomiędzy II a III kat. oraz że zatrudniał w przedsiębiorstwie żonę i dwie dorosłe najemne siły pomocnicze.

SN stale wyjaśnia, że cechą odróżniającą w handlu towarowym kat. III od II jest nie ogólna ilość sił pomocniczych, zatrudnionych w przedsiębiorstwie, lecz ilość najemnych subjektów handlowych (Zb. orz. z r. 1927 Nr. 167). Przez subjekta handlowego zaś należy rozumieć osobę stale zatrudnioną w zakładzie, w charakterze siły pomocniczej, przy wykonywaniu czynności, stanowiących treść przedsiębiorstwa handlu towarowego (Zb. orz. z r. 1928 Nr. 28). Wobec tego kasacja słusznie twierdzi, że inkasentka, chodząca po domach klientów przedsiębiorstwa i zbierająca zaległe raty, nie jest subjektem handlowym w rozumieniu ustawy, a jej praca nie stanowi cechy, świadczącej o rozmiarach przedsiębiorstwa. Wobec tego przytoczony w wyroku wniosek Sądu Okręgowego o tem, że przedsiębiorstwo oskarżonego należy zaliczyć do II kat. ze względu na ilość sił pomocniczych jest mylny, wyrok jednak w ostatecznym wywodzie jest słuszny, gdyż stwierdziwszy, że oskarżony prowadził sprzedaż gotowych ubrań męskich, Sąd Okręgowy na mocy przepisu „j" kat. II rozdz. I lit. A cz. II taryfy musiał uznać zakład oskarżonego za należący do II kat. świadectw przemysłowych.

1528.

PODATEK GRUNTOWY.

Umorzenie podatku gruntowego z powodu klęsk żywiołowych — moc obowiązująca przepisów rozporządzenia poz. 797/23 Dz. Ust. na obszarze b. zaboru austrjackiego.

Ustęp ostatni § 9 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 września 1923 poz. 797 Dz. Ust. odnosi się jedynie do ustępu drugiego tegoż paragrafu; materjalne warunki przyznawania ulg w podatku gruntowym i budynkowym z powodu klęsk żywiołowych, przewidziane w ust. 1 tegoż § 9, obowiązują i na obszarze b. zaboru austrjackiego, a zatem z dniem wejścia w życie powołanego rozporządzenia przestało w tym względzie obowiązywać rozporządzenie b. austr. Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917 Nr. 516 Dz. u. p. (Teza).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 9717/33 w sprawie Masy spadkowej po śp. Maksymiljanie Franckem w Nisku przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie ulg w podatku gruntowym z powodu klęski żywiołowej.

Urząd Skarbowy w Nisku orzeczeniem z 15 lipca 1933 nie uwzględnił prośby Maksymiljana Franckego, właściciela maj. Nowosielce i Maziarnia, o przyznanie opustu w podatku gruntowym z tytułu klęsk elementarnych, które zostały wyrządzone przez gąsienicę motyla, zwanego „brudnicą mniszką", w drzewostanach sosnowych, ponieważ z protokółu rzeczoznawców, na podstawie zbadania na miejscu, wynika, że uszkodzone drzewostany sosnowe wymagają jedynie trzyletniego okresu czasu do wytworzenia szpilek, „przez co uszkodzenie nie znajduje uzasadnienia w postanowieniach § 10 rozporządzenia b. austrjackiego Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917 Nr. 516 Dz. u. p.".

W odwołaniu od powyższego orzeczenia zarzucił Zarząd dóbr Maksymiljana Franckego, że według rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 września 1923 poz. 797 Dz. Ust. warunkiem przyznania ulgi w podatku gruntowym jest fakt „poniesienia szkody i straty z powodu klęsk żywiołowych"; rozporządzenie to zatem, wydane na podstawie art. 12 ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust., jest rozporządzeniem unifikacyjnem i znosi warunki przyznania ulg w podatku gruntowym, przewidziane w § 10 rozporządzenia b. austr. Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917. Wprawdzie § 9 ust. 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 września 1923 przewiduje, że na obszarze b. zaboru austr. pozostają w mocy obowiązujące w tym przedmiocie przepisy dotychczasowe, jednak postanowienie to odnosi się jedynie do treści ust. 2 tegoż paragrafu, t. j. do samego trybu przyznawania ulg, a nie warunków ich przyznania. Inna interpretacja przytoczonych przepisów byłaby sprzeczna z konstytucją, t. j. zasadą równości wszystkich obywateli wobec prawa, z poczuciem sprawiedliwości i pojęciem unifikacji, która była celem rozporządzenia z 29 września 1923. Gdy zatem Komisja stwierdziła, że na skutek klęski został zahamowany przyrost masy drzewnej na oznaczonym obszarze przez okres 3 lat, że zatem na tym samym obszarze przez okres 3 lat nie będzie przychodu, gdy ponadto podatek gruntowy jest wymierzany od dochodu z gruntu, prośba o przyznanie ulgi jest uzasadniona przepisami rozporządzenia z 29 września 1923.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania z przyczyn, przytoczonych w orzeczeniu I instancji, przyczem zaznaczyła, że według § 9 ust. ost. rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 września 1923 na obszarze b. zaboru austr. obowiązuje rozporządzenie b. austr. Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917, według którego szkoda

leśna może być uwzględniona w wypadku zniszczenia trzeciej części drzewostanu danego kompleksu leśnego.

W skardze, wniesionej przez Masę spadkową po śp. Maksymiljanie Franckem, strona skarżąca powtarza i uzasadnia szerzej zarzuty odwołania, przyczem powołuje się na wypadki przyznawania i w b. zaborze austr. ulg mimo nieistnienia warunków, przewidzianych w rozporządzeniu z 25 grudnia 1917.

NTA rozważył, co następuje:

Istota sporu streszcza się w rozstrzygnięciu kwestji interpretacji postanowień § 9 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 września 1923 poz. 797 Dz. Ust., a zwłaszcza postanowień ustępu ostatniego tegoż paragrafu. Ust. 1 § 9 rozporządzenia uzależnia przyznanie ulg w podatku gruntowym oraz w podatkach budynkowych (podymnym, domowo-klasowym i budynkowym) od poniesienia szkód i strat z powodu klęsk elementarnych oraz od niemożności uiszczenia podatku przez płatników. Ust. 2 tegoż paragrafu normuje tryb przyznawania ulg (wniesienie podania, ustalenie rozmiaru szkód). Ust. 3 zaś postanawia: „Powyższy przepis ma zastosowanie do obszarów b. zaborów rosyjskiego i pruskiego. Na obszarze b. zaboru austrjacko-węgierskiego pozostają w mocy obowiązujące w tym przedmiocie przepisy dotychczasowe". Władza pozwana stoi na stanowisku, że według postanowień ustępu ostatniego § 9 rozporządzenia cały § 9 rozporządzenia nie ma zastosowania na obszarze b. zaboru austr., podczas gdy strona skarżąca jest zdania, że według ustępu ostatniego § 9 rozporządzenia tylko ust. 2 § 9, normujący tryb przyznawania ulg, nie ma zastosowania na obszarze b. zaboru austr., natomiast postanowienia ust. 1 § 9 rozporządzenia, normujące materjalne warunki przyznania ulg z powodu klęsk elementarnych obowiązują i na obszarze b. zaboru austr., przyczem postanowienia te znoszą materjalne warunki przyznania ulg z powodu klęsk elementarnych, przewidziane w rozporządzeniu b. austr. Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917 Nr. 516 Dz. u. p., a w szczególności postanowienia § 10 tegoż rozporządzenia, na którym władza pozwana oparła odmowę przyznania ulgi w rozpoznawanej sprawie.

Stanowisko, zajęte przez stronę skarżącą, należało uznać za trafne. Już z samej treści § 9 ust. 1 rozporządzenia z 29 września 1923 wynika, że jego postanowienia odnoszą się do obszaru b. zaboru austr. W szczególności ustęp ten normuje materjalne warunki przyznania ulgi i w podatku domowo-klasowym, który to podatek obowiązywał w okresie wydania rozporządzenia jedynie na obszarze b. zaboru austr. Na tej podstawie należało dojść do wniosku, że postanowienia ustępu ostatniego § 9 rozporządzenia o pozostaniu w mocy przepisów dotychczasowych na obszarze b. zaboru austr. odnoszą się jedynie do ust. 2 tegoż § 9, a więc do samego

trybu przyznawania ulg, natomiast, o ile chodzi o materjalne warunki przyznawania ulg z powodu klęsk elementarnych, to i na obszarze b. zaboru austr. obowiązują postanowienia ust. 1 § 9 rozporządzenia. W konsekwencji należało dojść do wniosku, że materjalne warunki przyznania ulg z powodu klęsk elementarnych, przewidziane w rozporządzeniu b. austr. Ministerstwa Skarbu z 25 grudnia 1917, zostały uchylone postanowieniami § 9 ust. 1 rozporządzenia z 29 września 1923.

Gdy zatem władza pozwana oparła zaskarżone orzeczenie na mylnej wykładni § 9 rozporządzenia z 29 września 1923 i odmowną swą decyzję oparła na § 10 rozporządzenia z 25 grudnia 1917, nie obowiązującym już od chwili wejścia w życie rozporządzenia z 29 września 1923, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1529.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Odpowiedzialność za podatek współwłaścicieli nieruchomości. Przedawnienie odsetek i kar za zwłokę w myśl austr. ustawy z 1878 r.

1. Ustawa o państwowym podatku od nieruchomości nie przewiduje solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli opodatkowanej nieruchomości za cały podatek, należny od tej nieruchomości.

2. Przedawnienie w myśl ustawy austr. z 1878 r. obejmuje odsetki i kary za zwłokę narówni z główną wierzytelnością skarbową. (Tezy).

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 3882/33 w sprawie Sendera Fussa w Przemyślu przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości.

Zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniono „dla braku podstaw prawnych" odwołania skarżącego w przedmiocie dochodzenia przeciw niemu drogą egzekucji z jego majątku zaległego podatku od nieruchomości wraz z karami za zwłokę i kosztami, przypadającego z realności whl. 54 gm. Krosno, której skarżący jest współwłaścicielem w ¼ części.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

Ani rozporządzenie Prezydenta z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust., ani późniejsze przepisy o podatku od nieruchomości nie zawierają przepisu, nakładającego na współwłaścicieli opodatkowanej nieruchomości solidarną odpowiedzialność za podatek. Skoro zaś w myśl § 889 u. c. poza

przypadkami w ustawie podanemi odpowiada każdy z pośród kilku współdłużników rzeczy podzielnej tylko za swój udział, brak przepisu o solidarnej odpowiedzialności współdłużników podatku od nieruchomości musi mieć ten skutek prawny, iż każdy ze współwłaścicieli odpowiada tylko za tę część podatku, jaka przypada na niego w stosunku do jego udziału we własności.

Kwestja ewentualnej odpowiedzialności rzeczowej z obciążonej podatkiem nieruchomości nie wchodzi w niniejszej sprawie w grę, egzekucja skierowana była bowiem nie na tę nieruchomość, lecz na osobisty majątek skarżącego.

Zaskarżona decyzja tedy, o ile nią odmówiono skarżącemu ograniczenia egzekucji do części podatku, przypadającej na niego w stosunku do jego udziału we własności, jest niezgodna z ustawą.

Również niezgodne z ustawą jest odmówienie ograniczenia egzekucji odsetek do odsetek nieprzedawnionych. Ustawa o przedawnieniu podatków bezpośrednich z 1878 r. nie zawiera odrębnych postanowień o przedawnieniu odsetek od podatków, wobec czego przyjąć należy, że do tej kwestji mają zastosowanie ogólne przepisy tej ustawy, że więc przewidziane nią przedawnienie prawa domagania się zapłaty płatnych danin obejmuje zarówno zaległości w podatkach, jak i odsetki i kary za zwłokę.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1530.

NADZWYCZAJNA DANINA MAJĄTKOWA.

Podmiotowy obowiązek podatkowy.

1. Podmiotem nadzwyczajnej daniny majątkowej (ustawa z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust.) w drugiej grupie kontyngentowej są płatnicy podatku przemysłowego od obrotu, t. j. osoby, w myśl ustawy o podatku przemysłowym do zapłaty tego podatku obowiązane.

2. Obowiązek daniny ciąży na tej osobie, która uzyskała obrót w myśl art. 5 ustawy o podatku przemysłowym w roku poprzedzającym o dwa lata bieżący rok podatkowy nadzwyczajnej daniny majątkowej. (Tezy).

Wyrok NTA z 3 czerwca 1936 l. rej. 4745/34 w sprawie Jerzego Rachwalskiego w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru nadzwyczajnej daniny majątkowej na r. 1933.

Właściwy Urząd Skarbowy w Poznaniu dokonał Jerzemu Rachwalskiemu w Poznaniu wymiaru nadzwyczajnej daniny majątkowej w II grupie kontyngentowej od przedsiębiorstwa skupu skór surowych w Poznaniu. Za podstawę obliczenia daniny przyjęto obrót przedsiębiorstwa z r. 1931 w sumie 1.013.745 zł i obliczono daninę na sumę 912,37 zł. Przeciw wymiarowi wniósł Jerzy Rachwalski odwołanie, podnosząc w niem m. i. zarzut, że przez cały rok 1931 aż do maja 1932 nie on był właścicielem opodatkowanego przedsiębiorstwa, lecz jego ojciec Abram Rachwalski, i podkreślając, że swoje przedsiębiorstwo otworzył dopiero w lipcu 1932, kiedy poprzednio istniejące przedsiębiorstwo, należące do jego ojca, zostało całkowicie zlikwidowane. Pozatem twierdził płatnik, że aczkolwiek założył tego samego rodzaju przedsiębiorstwo i w tym samym lokalu, w którym mieściło się poprzednio przedsiębiorstwo jego ojca, to z uwagi na to, że nowe przedsiębiorstwo nie przejęło po zlikwidowanem przedsiębiorstwie ani firmy, ani ksiąg, ani towaru, ani też jakichkolwiek praw lub obowiązków, przedsiębiorstwo jego nie może być uważane za kontynuację przedsiębiorstwa ojca, że więc w konsekwencji nie on, lecz ewentualnie jego ojciec mógłby być opodatkowany nadzwyczajną daniną majątkową za r. 1933, gdyby w tym roku przedsiębiorstwo należało do ojca. Izba Skarbowa orzeczeniem z 20 marca 1933 odwołania Rachwalskiego nie uwzględniła, z tem uzasadnieniem, że zmiana właściciela przedsiębiorstwa dla wymiaru nadzwyczajnej daniny majątkowej jest bez znaczenia, albowiem płatnikiem daniny w myśl ustawy z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust. jest przedsiębiorstwo, a podstawą wymiaru daniny jest obrót, osiągnięty przez przedsiębiorstwo w r. 1931. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Nie jest sporne, że podstawą przedmiotowej daniny jest obrót, ustalony za r. 1931 z przedsiębiorstwa skupu skór surowych, prowadzonego w Poznaniu przez ojca skarżącego Abrama Rachwalskiego. Jak z akt wynika (relacja Urzędu Skarbowego z 11 grudnia 1933), skarżący wykupił dnia 4 lipca 1932 świadectwo przemysłowe na tego samego rodzaju przedsiębiorstwo i w tym samym lokalu. Skarżący uważa, że to przedsiębiorstwo, na które on wykupił świadectwo, było przedsiębiorstwem nowem, odrębnem od przedsiębiorstwa ojca, władza zaś w zaskarżonej decyzji dała wyraz zapatrywaniu, że przedsiębiorstwo, prowadzone przez skarżącego, jest kontynuacją przedsiębiorstwa Abrama Rachwalskiego, o czem ma świadczyć okoliczność, że przedsiębiorstwo mieści się w tym samym lokalu, że przedmiot działania przedsiębiorstwa jest taki sam oraz że faktyczny kierownik przedsiębiorstwa jest ten sam. Rozstrzyganie spornej między stronami kwestji tożsamości przedsiębiorstwa byłoby konieczne, gdyby podmiotem nadzwyczajnej daniny majątkowej było przedsię-

biorstwo jako takie, jak to twierdzi władza w zaskarżonej decyzji. Trybunał nie mógł jednak podzielić tego poglądu. Wprawdzie bowiem ustawa z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust. nie mówi bezpośrednio o podmiotach podatku, lecz art. 3 i 5 stanowią, ile w ogólnej sumie i w każdym poszczególnym przypadku opłacają tytułem daniny poszczególne grupy osób. O ile chodzi o II grupę kontyngentową, to podmiotem daniny są płatnicy podatku przemysłowego, o których również ustawa o podatku przemysłowym nie mówi wyraźnie, lecz którymi są, jak to wynika z poszczególnych przepisów tej ostatniej ustawy (art. 34, 36 i i.), przedsiębiorcy. Gdy nie jest sporne, że przedsiębiorcą przed 1 lipca 1932 był Abram Rachwalski, a po tym terminie Jerzy Rachwalski, to obowiązek daninowy ciąży na jednym względnie drugim, zależnie od tego, o jaki okres chodzi.

Władza twierdzi, że skarżący jest obowiązany do zapłaty daniny, obliczonej od obrotu za r. 1931, natomiast skarga twierdzi, że na skarżącym nie może ciążyć ten obowiązek, gdyż w r. 1931 nie prowadził żadnego przedsiębiorstwa. Otóż, jak to wynika z treści ustawy z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust., nadzwyczajna danina majątkowa jest podatkiem kontyngentowym, i to tak dalece, że w razie, gdyby wymiar podatku według oznaczonych w art. 5 podstaw wymiaru i w oznaczonej wysokości nie dał efektu w wysokości kontyngentu względnie kontyngent przewyższył, to ma nastąpić podwyżka względnie obniżka daniny dla każdego płatnika (art. 6). W myśl tych przepisów, gdy chodzi o II grupę kontyngentową, to wymiar następuje po 0,4 lub 0,6 od tysiąca obrotu, a gdyby ogólna suma nie dała cyfry 10,5 miljonów zł lub ją przewyższyła, powinnaby nastąpić podwyżka lub obniżka dla każdego płatnika.

Ust. 2 art. 5 ustawy stanowi wprawdzie, że danina ma być obliczona od obrotu przyjętego za podstawę podatku przemysłowego od obrotu, lecz nie wskazuje, za jakie lata ustalony obrót ma być wzięty za podstawę bieżących wymiarów nadzwyczajnej daniny. Wobec tego, że obowiązek daniny ciąży na płatniku podatku przemysłowego od obrotu, możnaby przyjąć, że obowiązek daniny za bieżący rok podatkowy ciąży na płatniku podatku w tymże roku. Sprzeciwiałoby się to jednak przepisowi ust. 2 art. 7 ustawy, który głosi, że podstawą obliczenia kontyngentu daniny w II grupie kontyngentowej jest obrót ustalony dla wymiaru podatku przemysłowego za rok, który o dwa lata poprzedza bieżący rok podatkowy daniny. Wprawdzie przepis ten mówi o podstawie obliczenia kontyngentu, lecz chodzi tu tylko o pewną nieścisłość wyrażenia, gdyż kontyngent obliczony już jest w art. 3, w art. 7 może więc chodzić raczej o podstawę przeprowadzenia obliczenia, czy kontyngent będzie osiągnięty, czy też nie, czy więc potrzebne będą zwyżki względnie zniżki. Gdy zaś podstawą tego obliczenia ma być obrót, ustalony za rok, który o dwa lata poprzedza bieżący

rok podatkowy daniny, to niema powodu przyjmować jako podstawę wymiaru daniny w każdym poszczególnym przypadku obrotu za inny rok, a mianowicie rok bieżący. Z tego wypływa wniosek, że obowiązek opłacania daniny ciąży na tej osobie, która uzyskała obrót w myśl art. 5 ustawy o podatku przemysłowym w roku poprzedzającym o dwa lata bieżący rok daniny majątkowej.

Stosując powyższe zasady do konkretnego przypadku, należy przyjść do wniosku, że na skarżącego nie może być nałożony obowiązek daninowy za r. 1933, skoro w r. 1931 nie prowadził on żadnego przedsiębiorstwa.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1531.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Czas trwania obowiązku podatkowego[1]).

Wobec treści art. 6 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust. obowiązek opłaty trwać może tylko tak długo, dopóki istnieje obciążony nią pojazd mechaniczny. (Teza).

Wyrok NTA z 27 lutego 1935 l. rej. 3224/32 w sprawie Czesława Marcinkowskiego w Inowrocławiu przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Poznaniu w przedmiocie wymiaru opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego.

Magistrat m. Inowrocławia wymierzył skarżącemu opłatę na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od samochodu osobowego marki Berliet za czas od 1 kwietnia 1931 do 31 marca 1932. Od tego wymiaru wniósł skarżący odwołanie, w którem podniósł, że wóz jego został wycofany z ruchu, na dowód czego dołączył zaświadczenie dwóch osób, które stwierdzają nabycie od skarżącego drogą kupna w dniu 24 stycznia 1931 karoserji samochodowej marki Berliet, zaś w dniu 14 kwietnia 1931 starego, zniszczonego i przeznaczonego na szmelc samochodu tejże marki.... Wojewoda poznański orzeczeniem z 31 stycznia 1932, biorąc pod uwagę, iż samochód został wycofany z ruchu w dniu 17 listopada 1931, uwzględnił częściowo odwołanie skarżącego i zwolnił go od opłaty za czas od 1 grudnia 1931 do 31 marca 1932, utrzymał jednak w mocy nałożony nań obowiązek uiszczenia opłat za czas do 30 listopada 1931.

---

[1]) Por. OPA 363/33, 712/34.

To ostatnie orzeczenie stanowi przedmiot skargi do NTA....

Art. 11 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym postanawia, że obowiązek opłaty powstaje z chwilą dopuszczenia pojazdu do ruchu na podstawie obowiązujących przepisów, ustaje zaś po wycofaniu pojazdu z ruchu. Opłaty uiszcza właściciel pojazdu w ratach kwartalnych, poczynając od kwartału następującego po powstaniu obowiązku płacenia.

Według § 5 rozp. wykon. z 3 października 1931 poz. 716 Dz. Ust.[1]), podlegają opłacie pojazdy mechaniczne, zaopatrzone w dowód rejestracyjny i znaki rejestracyjne, zaś według § 6 tegoż rozporządzenia obowiązek opłaty powstaje z chwilą dopuszczenia pojazdu do ruchu, t. j. z chwilą uzyskania dowodu rejestracyjnego i znaków rejestracyjnych, a ustaje po wycofaniu pojazdu z ruchu, co następuje bądź z dniem złożenia u powiatowej władzy administracji ogólnej dowodu rejestracyjnego i znaków rejestracyjnych, bądź też z dniem odebrania dowodu i znaków przez wojewódzką władzę administracji ogólnej.

Władza pozwana, opierając się na powyższych przepisach, stoi na stanowisku — jak to wynika z wywodów odpowiedzi na skargę — że właścicielem pojazdu, obowiązanym do uiszczenia opłaty, jest tylko ten, kto odpowiedzialny jest prawno-publicznie wobec władz w myśl rozporządzenia z 27 stycznia 1928 o ruchu pojazdów mechanicznych na drogach publicznych poz. 396 Dz. Ust. za wszelkie sprawy, powstałe w związku z dopuszczeniem pojazdu do ruchu — czyli wyłącznie osoba, wpisana w dowodzie rejestracyjnym jako właściciel pojazdu.

Powyższe stanowisko władzy pozwanej jest mylne.

Co się tyczy kwestji osoby właściciela pojazdu mechanicznego, obowiązanego do ponoszenia opłat, to NTA powołuje się w myśl § 57 swego regulaminu na motywy wyroku z 2 czerwca 1933 l. rej. 9601/31[2]), w którym Trybunał wyjaśnił i uzasadnił, że ustawodawca przez pojęcie właściciela pojazdu dla celów podmiotowego obowiązku opłatowego rozumiał tylko to pojęcie, jakie wynika z przepisów cywilno-prawnych o prawie własności.

Pogląd władzy pozwanej, że dla oceny ustania obowiązku opłatowego jest jedynie miarodajną okoliczność, kiedy nastąpił zwrot dowodu rejestracyjnego i znaków rejestracyjnych, bez względu na to, czy przedmiot opłaty istnieje, również nie jest uzasadniony w ustawie. Ustawa postanawia bowiem w art. 6 ust. 1, że przedmiotem opłaty są pojazdy mechaniczne, a w art. 11, że obowiązek opłaty ustaje po wycofaniu pojazdu z ruchu.

---

[1]) Rozporządzenie to zostało zastąpione rozporządzeniem wykonawczem z 12 maja 1933 poz. 397 Dz. Ust.

[2]) OPA 361/33.

Wprawdzie przepis § 6 rozp. wykon. z 3 października 1931 głosi, że wycofanie z ruchu następuje z dniem złożenia względnie odebrania dowodu rejestracyjnego i znaków rejestracyjnych, przepis ten jednak nie może być interpretowany w oderwaniu od § 5 tegoż rozporządzenia, z którym pozostaje w ścisłym związku logicznym, a który postanawia, że opłacie podlegają p o j a z d y m e c h a n i c z n e, zaopatrzone w dowód rejestracyjny i znaki rejestracyjne.

Z postanowienia art. 6 i 11 ustawy oraz § 5 cyt. rozporządzenia wynika zatem, że do powstania i istnienia obowiązku opłatowego koniecznym warunkiem jest przedewszystkiem istnienie pojazdu mechanicznego. Tylko wówczas, gdy spełniony jest ten zasadniczy warunek, t. j. gdy istnieje pojazd mechaniczny, trwać też może w myśl § 6 cyt. rozporządzenia obowiązek opłaty. Pogląd więc władzy pozwanej, że obowiązek opłatowy trwa do czasu zwrotu lub odebrania dowodu i znaków rejestracyjnych, bez względu na to, czy sam przedmiot, podlegający opłacie, istnieje do tego czasu, czy też nie, jest sprzeczny z ustawą.

Skoro zatem pozwana władza, wychodząc z mylnego założenia prawnego, pominęła konkretne zarzuty odwołania, dotyczące nieistnienia przedmiotu, podlegającego opłacie, w czasie, za który opłatę wymierzono, względnie przeniesienia prawa własności tego przedmiotu na trzecie osoby w czasie miarodajnym, uznał NTA, że postępowanie administracyjne dotknięte jest istotną wadliwością. . . .

1532.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Pojazdy piekarni miejskiej — obowiązek podatkowy.

Dla zaliczenia piekarni miejskiej do instytucyj i zakładów użyteczności publicznej w myśl art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. jest decydujące, aby piekarnia była założona i prowadzona przedewszystkiem w celach socjalnych, a nie zarobkowych. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 11 stycznia 1936 l. rej. 2895/33. — Wyrok NTA z 28 stycznia 1936 l. rej. 2895/33 w sprawie Gminy m. st. Warszawy przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od pojazdów mechanicznych.

Orzeczeniem z 27 stycznia 1933 Ministerstwo Komunikacji zatwierdziło wymiar opłaty na Państwowy Fundusz Drogowy od 13 samochodów Miejskiej Piekarni Mechanicznej za czas od 1 października 1932 do 31 marca 1933.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, w której pełnomocnik Gminy m. st. Warszawy wywodzi, że samochody Miejskiej Piekarni Mechanicznej, która stanowi przedsiębiorstwo użyteczności publicznej, są wolne od opłat od pojazdów mechanicznych na mocy przepisu art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie wraz z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył, co następuje:

Według art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. wolne są od opłat, określonych w art. 6 i 9 tej ustawy, pojazdy instytucyj i zakładów użyteczności publicznej. W sprawie niniejszej spór ogranicza się do tego, czy Miejska Piekarnia Mechaniczna podpada pod powyższe pojęcie instytucji względnie zakładu użyteczności publicznej. Otóż Trybunał w wyroku z 5 maja 1933 l. rej. 8934/31 w sprawie Elektrowni w Pruszkowie[1]) uznał, że definicja zakładu użyteczności publicznej, zawarta w okólniku Ministerstwa Robót Publicznych z 16 maja 1931 l. dz. XII — 444, odpowiada intencjom wymienionym w ustawie. Według tego okólnika przez instytucje i zakłady użyteczności publicznej należy rozumieć nieobliczone w zasadzie na zysk instytucje i zakłady, które zostały urządzone w interesie publicznym przez związki prawa publicznego w wykonaniu ich ustawowego obowiązku i inne nieobliczone w zasadzie na zysk instytucje i zakłady, urządzone przez rzeczone związki lub inne osoby w przeważającym interesie publicznym.

Z powyższego wynika, że fakt, iż Miejska Piekarnia Mechaniczna nie jest wymieniona w p. 4 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931, nie pozbawia tego przedsiębiorstwa względnie zakładu sam przez się zwolnienia od opłaty, przewidzianego w tym przepisie; wynika dalej, że i fakt, iż Piekarnia prowadzona jest z uwzględnieniem czynnika handlowego, nie pozbawia jej również sam przez się tego zwolnienia. Decydujące jest, czy sposób prowadzenia Piekarni uzasadnia wniosek, iż ma ona na względzie przedewszystkiem zysk, czy też jej działalność obliczona jest przedewszystkiem na zaspokojenie potrzeb publicznych.

W tym względzie akta nie zawierają żadnych danych, wobec czego Trybunał uznał, iż stan faktyczny sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia i uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl p. 1 art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

---

[1]) OPA 362/33.

Zasada prawna, wypowiedziana przez NTA, głosi, że piekarnia miejska w pewnych okolicznościach jest instytucją lub zakładem użyteczności publicznej.

Przy rozpatrywaniu tego orzeczenia wysuwają się dwie kwestje: 1) co to jest zakład lub instytucja i czy te pojęcia są identyczne z pojęciem przedsiębiorstwa lub też czy zakład pod pewnemi warunkami może być przedsiębiorstwem, czyli czy można używać tych terminów: zakład i przedsiębiorstwo promiscue; 2) co oznacza określenie „użyteczności publicznej", dodane do pojęcia zakładu i przedsiębiorstwa.

Nasze prawodawstwo, niestety, nie przestrzega ścisłości i jednolitości w posługiwaniu się terminami, które winny oznaczać odrębne pojęcia prawne.

Ustawa o podatku przemysłowym (tekst jednolity poz. 716/34 Dz. Ust.) zwalnia w art. 3 od podatku „przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, prowadzone przez związki samorządowe we własnym zarządzie i na własny rachunek". Rozporządzenie wykonawcze do powyższej ustawy (poz. 770/34 Dz. Ust.) wyjaśnia (w § 9): „Do przedsiębiorstw użyteczności publicznej zalicza się: wodociągi i kanalizacje, szpitale, laboratorja do badania produktów, zakłady dezynfekcyjne, łaźnie, kąpieliska, rzeźnie, elektrownie, gazownie, telefony, koleje żelazne z trakcją parową, elektryczną lub konną,... oraz tramwaje i autobusy".

Ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.) wprowadza inny termin, mówiąc (w art. 27) o pobieraniu opłat „za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego", w artykule zaś następnym o „przedsiębiorstwach komunalnych", czyli odróżnia zakłady dobra publicznego od przedsiębiorstw samorządowych. Rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy (poz. 937/32 Dz. Ust.) w § 107 głosi: „Za zakład dobra publicznego w rozumieniu art. 27 uważać należy instytucje i urządzenia związku komunalnego, z których założenia i celu wynika, iż nie mogą one przynosić zysków (szpital, ambulatorjum, przytułek i t. p.)"; w § 108 zaś postanawia: „przedsiębiorstwami w rozumieniu art. 28 są zarówno przedsiębiorstwa o charakterze czysto przemysłowym i handlowym, które powinny przynosić zyski, jak i przedsiębiorstwa o charakterze zakładów użyteczności publicznej, które mogą być prowadzone jako jednostki gospodarcze samodzielne i samowystarczalne, jednakowoż nie obliczone na zysk i nie traktowane jako komunalne źródła dochodów; do ostatnich przedsiębiorstw zaliczają się np. zakłady wodociągowe, gazownie, elektrownie, tramwaje, rzeźnie i t. p."

Kodeks handlowy (art. 310) wymaga zezwolenia Ministra P. i H. i zatwierdzenia statutu spółki akcyjnej, jeżeli jej „przedsiębiorstwo ma znaczenie państwowe lub charakter użyteczności publicznej". Rozporządzenie Rady Ministrów (poz. 918/28 Dz. Ust.) wymienia w sposób wyczerpujący takie przedsiębiorstwa; wśród nich za posiadające charakter użyteczności publicznej można uważać przedsiębiorstwa komunikacyjne oraz „przedsiębiorstwa eksploatacji rzeźni, piekarń mechanicznych, chłodni, elewatorów zbożowych, wodociągów, kanalizacji i elektrowni".

Wreszcie mająca zastosowanie do omawianego wyroku ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym zwalnia od opłat „pojazdy instytucyj i zakładów użyteczności publicznej, a w szczególności: szpitali, zakładów dezynfekcyjnych, straży ogniowych, pogotowi ratunkowych, zakładów wodociągowych i kanalizacyjnych oraz oczyszczania miasta,... oraz pojazdy miejskich przedsiębiorstw przewozowych, o ile pojazdy są używane dla zarobkowego przewozu osób i bagaży...", czyli zdaje się odróżniać zakłady użyteczności publicznej od przedsiębiorstw.

Spotykamy przeto w ustawach przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, zakłady użyteczności publicznej, zakłady dobra publicznego. W jednej ustawie szpitale, czy zakłady dezynfekcyjne nazywane są przedsiębiorstwami użyteczności publicznej, w dru-

giej — zakładami dobra publicznego, w trzeciej — zakładami użyteczności publicznej. Elektrownie np. są raz przedsiębiorstwami użyteczności publicznej, drugi raz — zakładami użyteczności publicznej, przeciwstawianemi zakładom dobra publicznego.

Spróbujmy wprowadzić do tego chaosu terminologicznego pewien porządek. Zakładem jest powołana do życia przez założyciela wyodrębniona jednostka organizacyjna i techniczna dla trwałego urzeczywistniania określonych zadań. Instytucja jest zakładem, który nie służy celom zarobkowym. Zakładem publicznym będzie taka wyodrębniona i wyposażona w środki techniczne organizacja, która w interesie publicznym świadczy usługi indywidualne pod kierownictwem podmiotów administracji publicznej. Tem świadczeniem usług poszczególnym osobom odróżnia się zakład publiczny od urzędu. Od przedsiębiorstwa państwowego lub komunalnego zkolei odróżnia się zakład publiczny tem, że celem przedsiębiorstwa jest przynoszenie dochodów, gdy właśnie celem istotnym zakładu jest świadczenie usług, chociaż te usługi mogą być odpłatne.

W praktyce wszakże przeprowadzenie linji granicznej między przedsiębiorstwem a zakładem nasuwa trudności, bowiem często trzeba rozstrzygnąć właśnie pytanie, czy np. gmina dane urządzenia (np. wodociągi) ma traktować jako przedsiębiorstwo, przynoszące zyski, czy też jako zakład, nie obliczony na zysk, a rozstrzygnięcie tego pytania może mieć konsekwencje prawne, jak np. czy stosunek do korzystających oparty jest na umowie prywatnej (przedsiębiorstwo), czy też na zależności prawno-publicznej (zakład publiczny). Ewolucja przekształcania się przedsiębiorstw w zakłady publiczne nie jest jeszcze zakończona. Można wszelako ustalić pewne kryterja, które pozwalają stwierdzić, że mamy przed sobą zakład, nie przedsiębiorstwo. Takiemi cechami, charakteryzującemi zakład, mogą być: 1) albo przymus korzystania (np. przymus przyłączania nieruchomości miejskich do sieci wodociągowej i kanalizacyjnej, przymus uboju w rzeźni gminnej), 2) albo powszechność korzystania (szkoły powszechne, rzeźnie), 3) albo t. zw. władztwo zakładowe, uprawnienie funkcjonarjuszów zakładu do wydawania rozkazów korzystającym, ewentualnie władza dyscyplinarna nad korzystającymi z usług (np. w szkołach), 4) albo charakter opłat, ustanawianych jednostronnie jako obowiązujące taryfy, nie będących równowartościową zapłatą (ceną) za dostarczone rzeczy lub wyświadczone usługi i ściąganych w razie zaległości w trybie przymusu administracyjnego, a nie na podstawie sądowego tytułu wykonawczego.

Z powyższych względów zakładem publicznym są: poczta (chociaż dla względów ubocznych — możności zaciągania pożyczek we własnem imieniu — nazwano ją przedsiębiorstwem państwowem), rzeźnie, wodociągi, kanalizacja. Natomiast koleje żelazne, tramwaje, gazownie, elektrownie są obecnie traktowane jako przedsiębiorstwa; można je nazywać przedsiębiorstwami publicznemi w tem znaczeniu, że korzysta z nich „publiczność", niezorganizowane, zmienne grono osób. Kolej np. może być prywatna, czyli przeznaczona do prywatnego użytku (fabryczna, kopalniana, polna, leśna, bocznica, łącząca fabrykę z koleją publiczną), albo kolej użyteczności publicznej, z której korzystać mogą wszyscy, płacący za przejazd.

Ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym osobno mówi o miejskich przedsiębiorstwach przewozowych, a osobno o zakładach użyteczności publicznej (zakładami użyteczności publicznej mogą być zakłady nie tylko publiczne, t. j. założone i kierowane przez podmioty prawa publicznego, lecz również i zakłady, będące własnością niezarobkowych stowarzyszeń prywatnych), i wymieniając przykładowo zakłady użyteczności publicznej, nie wymienia, jak inne cytowane ustawy, elektrowni i gazowni. Zdaje się przeto stać na gruncie takiego samego rozróżnienia zakładów użyteczności publicznej i przedsiębiorstw, jak podałem powyżej. Tem bardziej, zgodnie z tem roz-

różnieniem, piekarnia miejska nie powinna być zaliczona do zakładów publicznych, lecz do przedsiębiorstw. (Nawiasem dodam, że rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku przemysłowym, podając zwolnione odeń „przedsiębiorstwa użyteczności publicznej" w § 9, w paragrafie następnym postanawia: „przedsiębiorstwa, należące do związków samorządowych, a nie wymienione w punktach 3, 8 i 9 art. 3 ustawy, jak np. sklepy, apteki, piekarnie i t. p. podlegają opodatkowaniu".).

Zacytowany w wyroku NTA okólnik Ministerstwa Robót Publ. mówi o instytucjach i zakładach użyteczności publicznej, nie obliczonych w zasadzie na zysk (a nie o przedsiębiorstwach). Kryterjum zysku jest zresztą zawodne, jeżeli je rozumieć nie jako typ organizacyjny przedsięwzięcia zarobkowego, lecz jako motyw stworzenia przedsięwzięcia. Bowiem samorządy, chociaż przejęły niegdyś po wygaśnięciu koncesji, wykupiły lub stworzyły na wzór przedsiębiorstw prywatnych, przedsiębiorstwa komunalne dlatego przeważnie, iż doświadczenie wykazało, że te przedsiębiorstwa przynosiły zyski, prowadzą je z reguły w interesie publicznym, dla zaspokojenia potrzeb publicznych. Wyjątkowo przeto jakieś przedsiębiorstwo służy tylko wyłącznie organizacji samorządu (np. jakieś warsztaty, dostarczające przedmiotów dla instytucyj samorządowych), a nie publiczności. Przedsiębiorstwo powinno być tak zorganizowane, żeby mogło przynosić dochody, a intencją ustawodawcy było, aby przedsiębiorstwa dochodowe uiszczały opłaty na cele budowy i utrzymania dróg. W szczególności, jeżeli chodzi o piekarnię czy cegielnię miejską, którą stworzono dlatego, aby przeciwdziałać nadmiernej zwyżce cen przedsiębiorstw prywatnych, czyli wyzyskowi publiczności, to jeszcze jeden wzgląd przemawia za ich opodatkowaniem. W ustroju, opartym w zasadzie na wolności przemysłowej, piekarnia, zasilana z funduszów publicznych, nie powinna dążyć do takiego obniżenia cen pieczywa, który uniemożliwiałby piekarniom prywatnym osiąganie zysków i doprowadzał do likwidacji przedsiębiorstw prywatnych. A w takim razie przy istnieniu wolnego współzawodnictwa miasto powinno było w kalkulacji przedsiębiorstwa przewidywać osiąganie dochodów, tak jak przedsiębiorstwa prywatne. Intencją miasta mogło nie być osiąganie zysków, ale piekarnia powinna była być zorganizowana jako przedsiębiorstwo zarobkowe.

B. Wasiutyński

1533.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: „Instytucje dobroczynne".

Za instytucję dobroczynną (art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym) uważać należy taką instytucję, której zadaniem jest zaspakajanie dobrowolnie koniecznych potrzeb materjalnych lub duchowych jak najszerszych warstw ludności, przyczem bezpłatność świadczeń nie jest dla pojęcia dobroczynności wymogiem koniecznym, byleby tylko opłaty w stosunku do świadczeń były tak niskie, iżby nie odbierały tym świadczeniom cechy działalności charytatywnej.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1935 l. rej. 7048/32 w sprawie klasztoru O. O. Franciszkanów w Niepokalanowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Warszawie w przedmiocie opłaty od pojazdu mechanicznego za r. 1931/32.

...Spór między stronami dotyczy zagadnienia, czy klasztor O. O. Franciszkanów w Niepokalanowie może być uznany za instytucję dobroczynną w rozumieniu p. 4 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust.

Za instytucję dobroczynną w ogólnie przyjętem tego słowa znaczeniu uważać należy taką instytucję, która z pobudek charytatywnych postawiła sobie dobrowolnie za zadanie służenie koniecznym potrzebom materjalnym czy duchowym jak najszerszych warstw ludności. Nie jest wymogiem koniecznym dla pojęcia dobroczynności, by świadczenia udzielane były zupełnie bezpłatnie. Przyznaniu więc pewnemu zakładowi charakteru instytucji dobroczynnej nie stoi zasadniczo na przeszkodzie okoliczność, iż korzystający z tego zakładu ponoszą pewne opłaty, byleby opłaty te były w stosunku do wartości świadczeń tak niskie, iżby nie odbierały owym świadczeniom w istocie cechy charytatywnej. Natomiast wykluczone byłoby uznanie pewnego zakładu za instytucję dobroczynną, o ile posiadałby on charakter zakładu lub przedsiębiorstwa, obliczonego na zysk. Cechą rozpoznawczą instytucji pod kątem widzenia dobroczynności jest jej działalność, określona w statucie, regulaminie, akcie erekcyjnym i t. p., oczywiście w związku z działalnością rzeczywistą.

Gdy więc skarżący klasztor podniósł w odwołaniu, że jest instytucją dobroczynną, wobec czego auto, służące jego potrzebom, powinno być zwolnione od opłaty, — rzeczą władzy pozwanej było rozprawić się z tym zarzutem pod powyższym kątem widzenia. Władza pozwana jednak, wbrew postanowieniom art. 75 p. 2 i art. 94 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), zarzut ten w zaskarżonem orzeczeniu całkowicie pominęła. Po raz pierwszy władza pozwana rozprawia się z nim dopiero w odpowiedzi na skargę, lecz i tutaj przyjmuje ona wogóle pod uwagę tylko jedną stronę działalności klasztoru, mianowicie wydawanie pisma „Rycerz Niepokalany", nie uwzględniając natomiast drugiej jego strony: prowadzenia internatu dla ubogich uczniów. Wywody jednak władzy pozwanej w odpowiedzi na skargę, pomijając nawet ich jednostronność, nie mogły już usunąć wadliwości zaskarżonego orzeczenia, ponieważ skarżący klasztor nie mógł wywodów tych uwzględnić przy obronie swych praw w postępowaniu kasacyjnem (art. 12 p. 3 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust.)....

1534.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów konnych: Rolnicy, nie prowadzący przedsiębiorstwa przemysłowego przewozu towarów, a zajmujący się tylko doraźnie przewozem towarów.

Rolnicy, nie prowadzący przedsiębiorstwa przemysłowego przewozu towarów, a zajmujący się tylko doraźnie przewozem towarów, nie są obowiązani do uiszczania przewidzianych w art. 8 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. opłat od pojazdów konnych.

Wyrok NTA z 28 stycznia 1936 l. rej. 9524/33 w sprawie Jana Mykitki przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie opłat na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od pojazdów konnych.

... Spór toczy się na tle art. 8 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust., który dotyczy ustanowienia opłaty od pojazdów mechanicznych oraz od pojazdów konnych, używanych do zarobkowego przewozu towarów przez przedsiębiorstwa przewozowe na określonych szlakach poza miejscem stałego zamieszkania właściciela pojazdu konnego w wysokości po 3 grosze od jednego tonno-kilometra przewożonego towaru. Władza pozwana przyznaje w odpowiedzi na skargę, że skarżący jest z zawodu rolnikiem oraz że jego główny zawód polega na uprawie roli, lecz orzeczenie swoje opiera na relacji posterunku Policji Państwowej w Szczercu z 22 czerwca 1933, według której skarżący 1) używa swego pojazdu stale w celach zarobkowych na szlaku Szczerzec stacja kolei — Szczerzec miasto, długości 2 km i przewozi 3—4 razy w tygodniu drzewo budulcowe i deski dla firm ... oraz dla wielu jeszcze innych firm, 2) wspólnie z 4 innymi gospodarzami, imiennie wymienionymi, zwiózł w maju 1933 30 wagonów drzewa budulcowego, w czasie od 1—15 czerwca 1933 zaś 40 wagonów do nowego składu T., pobierając od wagonu 20 zł, a 16 czerwca 1933 — 5 wagonów również po 20 zł, 3) stale uprawia w ten sposób swój proceder, atoli w porze zimowej z „dość słabą frekwencją". Skarga nie zarzuca, że treść tej relacji skarżącemu nie jest znana, twierdzi jednak, że jedynem przedsiębiorstwem skarżącego było „rolnictwo" oraz że nie otrzymał on karty przemysłowej na przewóz towarów, ani nie płacił od przedsiębiorstwa tego rodzaju podatku przemysłowego. Władza zaś, nie przecząc tym twierdzeniom faktycznym, wyraża w odpowiedzi na skargę pogląd, że pod pojęciem zarobkowego przewozu towarów pojazdami

konnemi należy rozumieć wszystkie przewozy zarobkowe, czyli bez względu na zawodową przynależność właściciela pojazdu przewozy powtarzające się w pewnych okresach czasu, bez względu na to, czy są dokonywane na jednym lub kilku szlakach, oraz na to, czy terminy tych przewozów są zgóry określone, czy nie; zdaniem władzy, która powołuje się przytem na okólnik Ministerstwa Robót Publ. z 16 maja 1931 Nr. XII—444, zasadniczą cechą charakterystyczną dla przewozów, podlegających podatkowi, jest ich częstotliwość. Trybunał zauważa jednak, że, niezależnie od tego, iż nieogłoszony w Dzienniku Ustaw okólnik nie może być podstawą nałożenia obowiązku na obywatela, nosi on datę 16 maja 1931, podczas gdy rozporządzenie wykonawcze z 3 października 1931 poz. 716 Dz. Ust., na którem się władza opiera, w § 12 ust. 2 orzeka wolność podatkową „pojazdów wynajmowanych doraźnie za zapłatą (np. wynajem furmanek przez gospodarzy rolnych)". Z tego wynika, że rozporządzenie wykonawcze, interpretując wyrażenie ustawy: zarobkowy przewóz, nie rozumie, iż chodzi tu o każdy przewóz dokonany za zapłatą. Zważywszy, że w myśl art. 8 ustawy cytowany obowiązek opłaty zależy nietylko od przesłanki zarobkowego przewozu, ale także od warunku dokonywania takiego przewozu przez przedsiębiorstwo przewozowe, NTA doszedł do wniosku, że ustawodawca miał na myśli przewóz zarobkowy w znaczeniu zawodu, w przeciwieństwie do przewozu doraźnego. Zawodowo trudni się przewozem jedynie przedsiębiorstwo, mające za przedmiot tego rodzaju czynności, natomiast właściciel gospodarstwa rolnego, którego głównym zawodem jest rolnictwo, jak to władza przyjmuje, do innych celów z reguły używa swego pojazdu tylko doraźnie. Oczywiście nie jest wykluczone, że właściciel gospodarstwa rolnego, obok rolnictwa prowadzić może jeszcze przedsiębiorstwo przemysłowe przewozu towarów, lecz fakty, podane w streszczonej powyżej relacji Policji Państwowej, nie uzasadniają wniosku, że skarżący prowadzi takie przedsiębiorstwo, ani też władza nie uznała skarżącego za przedsiębiorcę przewozowego.

Wobec tego zaskarżone orzeczenie ulega uchyleniu jako niezgodne z ustawą, a tem samem Trybunał nie ma potrzeby rozpatrywania dalszych zarzutów skargi.

1535.

OPŁATY STEMPLOWE.

Określenie wartości pożyczki miejskiego towarzystwa kredytowego, przyjętej do zapłaty przez nabywcę nieruchomości.

Wartość pożyczki miejskiego towarzystwa kredytowego, przyjętej do zapłaty przez nabywcę nieruchomości, określa się do wymiaru opłaty stemplowej od przeniesienia własności tejże nieruchomości w jej wartości nominalnej.

Wyrok NTA z 6 listopada 1935 l. rej. 5010/34 w sprawie Rywena Moszka i Chai Małki małż. Mandelbaumów przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Jak to już NTA w wyroku z 16 października 1935 l. rej. 8885/33 w sprawie Oskara i Almy małż. Frank[1]) orzekł i uzasadnił, [jak w przytoczonej wyżej tezie]....

Motywacja powołanego wyroku OPA 1291/35 nasuwa wątpliwości. Celem wyraźnego sprecyzowania kwestji biorę za punkt wyjścia art. 3 dekretu Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1935 w sprawie wierzytelności hipotecznych i listów zastawnych towarzystw kredytowych miejskich (poz. 543 Dz. Ust.). Powołany przepis głosi: „Spłaty przedterminowe wierzytelności hipotecznych, na których podstawie wypuszczono listy zastawne, i spłaty kwot umorzeniowych, zawartych w ratach bieżących od takich wierzytelności, jeżeli raty te są uiszczane w ciągu miesiąca od daty ich płatności, mogą być dokonywane listami zastawnemi odpowiedniej serji, według ich wartości nominalnej, chociażby taki sposób spłat nie był przewidziany lub był wyłączony przez przepisy statutu towarzystwa lub warunki umowy pożyczki". Nasuwa się pytanie, jakie znaczenie ma tekst, tylko co przytoczony, w zakresie opłat stemplowych — w związku ze stanem faktycznym, którego typem jest przykład następujący: Przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość, obciążona wierzytelnością towarzystwa kredytowego miejskiego, wynikłą z pożyczki, udzielonej w listach zastawnych. Kupujący zobowiązuje się zapłacić gotówką kwotę, którą oznaczmy liczbą 100, oraz przejmuje dług hipoteczny, o którym mowa. Nieuiszczona część kapitału wynosi 50. Kurs listów zastawnych tej serji, w której pożyczka została udzielona, ustalony w sposób, podany w art. 8 u. o. s., wynosi 60 zł za 100 zł wartości nominalnej. W związku z art. 56 u. o. s., w myśl którego za podstawę wymiaru opłaty stemplowej od pisma, stwierdzającego sprzedaż nieruchomości, należy wziąć wartość nieruchomości, oraz w związku z art. 7 (ust. 2) u. o. s., w myśl którego wartości rzeczy nie można przyjąć w sumie niższej, niż łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych, do których jest obowiązana strona, otrzymująca rzecz, nasuwa się pytanie, czy w powyższym przypadku konkretnym należy wziąć za podstawę wymiaru 150 czy 130.

W przypadku OPA 1291/35 władza skarbowa była zdania, że zobowiązanie ku-

[1]) OPA 1291/35.

pującego jest przemienne (art. 22 kod. zobow.), gdyż kupujący zobowiązał się uiścić (prócz 100 gotówką) bądź 50 gotówką, bądź listy zastawne, które można nabyć za 30; wobec tego należało, zdaniem władzy skarbowej, zastosować art. 7 ust. 1 u. o. s. i wziąć za podstawę wymiaru „wartość najwyższą", t. j. 100 plus 50. NTA, podzielając tezę, że za podstawę wymiaru należy wziąć 150, wyraził jednak zapatrywanie, że zobowiązanie kupującego nie jest przemienne, gdyż świadczenie, stanowiące treść tego zobowiązania, polega (prócz zapłacenia 100 gotówką) „na przejęciu długu" hipotecznego „bez możności zastąpienia tego świadczenia świadczeniem innem, czyli bez możności wyboru między dwoma lub więcej świadczeniami czy to ze strony dłużnika, czy też wierzyciela". W dalszym ciągu NTA wyraża zapatrywanie, że „w rozpoznawanej sprawie świadczeniami wzajemnemi są: zapłata umówionej ceny kupna" w kwocie 100 „oraz opłacanie rat od przyjętej do zapłaty pożyczki w listach zastawnych" i że „wartość tego drugiego świadczenia wyraża się w sumie nominalnej długu".

P. Marjan Kurman w glosie, dodanej do powołanego wyroku, oświadczył się za sumą 130. Motywacja tej tezy nie jest jasna. Najpierw bowiem czytamy w glosie, że „NTA wynikłą kwestję rozstrzygnął niewątpliwie słusznie i zupełnie właściwie zakwestjonował pogląd, że dany wypadek podpada pod ust. 1 art. 7 u. o. s.", następnie zaś: że nabywcy „przysługuje prawo wyboru", że „może on wybierać bądź spłatę ratami w gotowiźnie, bądź spłatę jednorazową w listach"; a właśnie ust. 1 art. 7 normuje przypadek, w którym „według treści pisma dłużnik ma wykonać jedno z dwu lub więcej świadczeń różnej wartości"; atoli powołany przepis postanawia, że w takim przypadku „za podstawę wymiaru służy wartość najwyższa" (w naszym przykładzie 50), a nie wartość najniższa (30), jak chce glosa. Według glosy suma 30 jako „wartość pożyczki Towarzystwa" „jest niewątpliwa, realna, określona na giełdzie, w notowaniach giełdy", wobec czego „nie potrzebujemy uciekać się do sztucznych, niesprawiedliwych, nierealnych wyliczeń". Glosa kończy się pytaniem i odpowiedzią: „Zapytuję wreszcie, czy byłoby sprawiedliwie, aby nabywca nieruchomości z licytacji mógł potrącić sobie z ceny zalicytowanej pożyczkę Towarzystwa w cenie nominalnej? Bogaciłby się wtedy kosztem cudzym".

Zanim przystąpię do oceny przytoczonych trzech zapatrywań, stwierdzam gwoli ścisłości: 1) że pismo, którego dotyczy omawiany wyrok, zostało sporządzone w dniu 2 maja 1932, że jednak ze względów praktycznych rozważę kwestję w związku z kodeksem zobowiązań (zwłaszcza że NTA zacytował art. 22 tego kodeksu), 2) że w sprawie konkretnej, o której mowa, zarówno obie strony jakoteż NTA wychodziły z założenia, iż wykonanie zobowiązania drogą wręczenia instytucji kredytu długoterminowego jej własnych listów zastawnych może nastąpić tylko w razie spłaty przedterminowej, że natomiast „raty annuitetowe nie mogą być płacone listami zastawnemi, lecz muszą być płacone gotówką"; również glosa nic nie wspomina o możliwości uiszczenia listami zastawnemi „kwot umorzeniowych, zawartych w ratach bieżących"; z moich dalszych wywodów wyniknie, że zmiana stanu prawnego na skutek dekretu, powołanego na wstępie glosy niniejszej, nie ma znaczenia istotnego (zmiana ta nie jest zresztą nowością absolutną, gdyż już np. postanowienia statutowe, ogłoszone w 1933 r. pod poz. 450, 706, 707 Dz. Ust., zawierały tezę istotnie taką samą, bo tylko tem się różniącą, że zamiast terminu jednomiesięcznego był przewidziany sześciotygodniowy).

Celem rozważenia kwestji biorę za punkt wyjścia art. 438 kod. zobow., normujący pożyczkę, której „przedmiotem są papiery na okaziciela". Nasuwa się pytanie, czy pożyczka, z którą wiąże się omawiany wyrok, jest taką, jakiej dotyczy powołany art. 438. Na to pytanie należy odpowiedzieć przecząco — gdyż odsetki od pożyczki,

udzielonej przez instytucję kredytu długoterminowego (i tak samo „opłatę na koszty administracyjne“, o ile jest ujęta procentowo) oblicza się w stosunku do sumy nominalnej pożyczki, a nie w stosunku do wartości listów zastawnych. Odpowiedź twierdząca byłaby możliwa, gdyby nietylko część umorzeniową raty bieżącej, lecz też odsetki wolno było płacić listami zastawnemi po kursie al pari lub wprawdzie gotówką, ale w stosunku do wartości listów zastawnych, obliczonej według jakichś zasad zgóry określonych. Już te proste rozważania dowodzą, że możliwość posługiwania się listami zastawnemi do uiszczenia części umorzeniowej jest zjawiskiem wtórnem i że nie można jej przypisywać tego znaczenia decydującego, jakie jej przyznaje p. Kurman.

Spotkam się jednak z uwagą, że w chwili zawarcia umowy sprzedaży, z którą wiąże się opłata quaestionis, zaciągnięcie pożyczki należy już do przeszłości, a aktualny jest zwrot pożyczki, do którego zobowiązuje się kupujący. Nawiązuję więc do art. 182 kod. zobow., który głosi: „Kto przez umowę z dłużnikiem zobowiązał się zwolnić go od obowiązku świadczenia, powinien w czasie właściwym zaspokoić wierzyciela i odpowiada względem dłużnika za to, że wierzyciel do spełnienia świadczenia pociągać go nie będzie“. Z wyrażenia „powinien w czasie właściwym zaspokoić wierzyciela“ zdawałoby się wynikać, że osoba, zawierająca umowę z dłużnikiem, powinna wykonać to samo, do czego jest obowiązany dłużnik, a więc w naszym przypadku: bądź wpłacić gotówkę bądź wręczyć listy zastawne, że zatem zobowiązanie, o którem mowa, jest przemienne. Z passusu końcowego (od wyrazów „i odpowiada“) wynika jednak, że osoba, zawierająca umowę z dłużnikiem, jest obowiązana postarać się w jakikolwiek sposób, aby dłużnik został zwolniony z długu. Może to uczynić np. przez zawarcie z wierzycielem umowy, przewidzianej w art. 183 (§§ 1, 2 i 4) lub w art. 184 kod. zobow. Nawet przy takiem ujęciu teza, że zobowiązanie jest przemienne, nie da się bezwzględnie odrzucić, gdyż do dwóch świadczeń już wyżej wymienionych, z których dłużnik może wybrać jedno, dołącza się trzecie, polegające na zawarciu z wierzycielem umowy pewnego rodzaju (prof. Longchamps w „Uzasadnieniu projektu kodeksu zobowiązań“ na str. 271 wyraża się: „dłużnik może żądać od drugiej strony, aby spełniła świadczenie lub w inny sposób go zwolniła“). Tem bardziej zapatrywanie p. Kurmana nie da się utrzymać, jeśli decyzję oprzemy na tezie, podanej przez prof. Longchampsa w dalszym ciągu jego wywodów, tylko co powołanych: tezie, według której mamy do czynienia z zobowiązaniem się „do zwolnienia dłużnika, a nie do spełnienia świadczenia wobec wierzyciela“. Przy takiem bowiem ujęciu świadczenie, należne wierzycielowi (w szczególności wręczenie mu listów zastawnych), staje się cechą nieistotną, a na plan pierwszy wysuwa się wyjaśniona wyżej istota pożyczki długoterminowej, wskazana jej sumą nominalną.

W każdym więc razie, rozważając poruszoną kwestję de lege lata, dochodzimy do wniosku, że za podstawę wymiaru należy wziąć 150.

Rozważę jeszcze ze stanowiska słuszności czyli de lege ferenda. Wychodzę z założenia, że sprzedawca i kupujący są ludźmi o zwyczajnej, przeciętnej psychice. Jako tacy rozważą, ile należałoby zapłacić za daną nieruchomość, gdyby wcale nie była obciążona długami. Przyjmijmy, że tę cenę ustalili zgodnie w wysokości 150. Atoli nieruchomość jest obciążona długiem z tytułu pożyczki długoterminowej, otrzymanej w listach zastawnych, przyczem niespłacona (a jeszcze niepłatna), część kapitału wynosi 50, kurs zaś listów zastawnych danego rodzaju wynosi 60%. Ponieważ wobec tego tylko część sumy 150, wyrażającej wartość nieruchomości, przez strony zgodnie oznaczoną, zostanie zapłacona gotówką, więc sprzedawca będzie dążył do tego, aby część gotówkowa była możliwie najwyższa, kupujący — aby ta część była możliwie naj-

niższa. Sprzedawca, zmierzając do swego celu, powie (zgodnie z glosą p. Kurmana), że kupujący może zaraz po sporządzeniu umowy sprzedaży zakupić za sumę 30 listy zastawne wartości nominalnej 50 i niemi całkowicie spłacić dług hipoteczny, że zatem część gotówkowa wynosi 120. Na to odpowie kupujący: Sposób, wskazany przez sprzedawcę, jest prawnie dopuszczalny, ale nie da się pogodzić z naszemi obecnemi warunkami kryzysowemi. Kupujący nie posiada sumy 30 i z rady sprzedawcy nie może skorzystać. O wiele realniejszą jest możliwość spłacania listami zastawnemi części umorzeniowych poszczególnych rat bieżących. Atoli niewątpliwie nie można na pewno przepowiedzieć, ile wyniesie suma kwot gotówkowych, które w ciągu lat kilkudziesięciu, wymienionych w planie umorzenia, zostaną użyte bądź na zakupienie listów zastawnych bądź na spłaty, wnoszone w gotówce do kasy wierzyciela. Wszak spłata części umorzeniowej listami zastawnemi jest dopuszczalna tylko w ciągu miesiąca od dnia płatności raty (inaczej być nie może, gdyż po wylosowaniu listu zastawnego musi instytucja emisyjna wypłacić jego właścicielowi wartość nominalną, a zatem musi od opieszałego dłużnika zażądać uiszczenia części umorzeniowej gotówką; już na pewien czas przed losowaniem musi ustać przyjmowanie listów zastawnych, gdyż instytucja emitująca musi być wcześnie zorjentowana co do rozmiarów losowania). Niewiadomo więc, czy dłużnik zawsze zdąży zaopatrzyć się przed owym terminem miesięcznym w gotówkę, potrzebną na zakupienie listów zastawnych oraz ile razy nie zdąży. Nawet przyjmując, że przy wszystkich ratach część umorzeniowa zostanie uiszczona listami zastawnemi, nie można przewidzieć, jakie będą kursy w czasie płatności rat poszczególnych. Kurs, wynoszący w dniu sporządzenia umowy sprzedaży 60%, może wprawdzie jeszcze bardziej spaść, ale też może pójść wgórę, co zmusza do wniosku, że bynajmniej nie jest pewne, iż kupujący w ciągu kilkudziesięcioletniego okresu umorzenia zapłaci łącznie 30, a nie więcej. Przy listach zastawnych, opartych na systemie „seryj zamkniętych", jest nawet pewne, że kurs bardzo się podniesie; gdy bowiem przy systemie takim ilość wypuszczonych pierwotnie listów zastawnych danego rodzaju nie zostaje zwiększona, więc ciągle maleje i w miarę zbliżania się terminu ostatecznego umorzenia danej serji kurs staje się coraz wyższy: wobec bowiem dużego prawdopodobieństwa rychłego wylosowania każdego poszczególnego listu zastawnego posiadacze listów zastawnych nie wypuszczają ich z rąk; te okoliczności sprawiają, że na rynku jest minimalna ilość listów zastawnych, co nietylko zwiększa ich kurs, ale nawet może uniemożliwić ich zakupienie, a tem samem zmusić dłużników do płacenia rat gotówką. Jeśliby wreszcie sprzedawca zwrócił się do kupującego z pytaniem, którem kończy się glosa p. Kurmana, to kupujący odpowiedziałby, że n i e i s t n i e j e p r z e p i s, któryby postanawiał, że nabywca licytacyjny, zaliczając na poczet ceny za zgodą wierzyciela wierzytelność, udzieloną w listach zastawnych, powinien potrącić wartość kursową. Nie wynika to ani z art. 691 k. p. c., ani z art. 31 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1932 poz. 812 Dz. Ust., ani z art. 214 i 234 ustawy Towarzystwa Kredytowego Ziemskiego w Warszawie (poz. 66/33 Dz. Ust.). Art. 214 głosi w p. 2: „Z postąpionego za dobra szacunku nabywca potrąci:... część pożyczki Towarzystwa w ilości, jaka po zaspokojeniu zaległości pozostanie do umorzenia"; przepis ten nic nie wspomina o kursie listów zastawnych. Tenże artykuł postanawia w p. 9: „Licytacja rozpocznie się od sumy... nie niższej, niż ogólna suma nieumorzonej pożyczki Towarzystwa..."; podobnie w myśl art. 234, dotyczącego drugiej sprzedaży, „licytacja rozpoczynać się będzie... od sumy wyrównywającej tę część pożyczki Towarzystwa, jaka po uiszczeniu zaległości pozostanie do umorzenia...". A zatem nabywca licytacyjny potrąci n o m i n a l n ą kwotę kapitału jeszcze niepłatnego; uczyni tak już choćby dlatego, że jego prognoza co do spłaty tego kapitału musi być

taka sama, jaką jest podana wyżej prognoza kupującego drogą umowy. Przyjmijmy, że cena licytacyjna wynosi 115, że zaległe raty pożyczki oraz inne należności, które nabywca musi pokryć gotówką, wynoszą 10, a niepłatna część kapitału wynosi 100 i że zresztą żadne długi nie obciążają danej nieruchomości. W tej sytuacji nabywca wniesie gotówką 15, a potrąci z ceny 100. Dłużnikowi pozostanie 5; pozostałoby mu 45, gdyby nabywcy wolno było potrącić z ceny tylko 60 (w związku z kursem listów zastawnych w wysokości 60%). Ten wynik jest jeszcze jednym dowodem nierealności oceniania ciężaru, wynikającego z przejęcia długu, o jakim mowa, nie według kwoty nominalnej, lecz według wartości kursowej. W konkluzji kupujący zażąda ustalenia świadczenia gotówkowego w wysokości 100 (a nie w wysokości 120, proponowanej przez sprzedawcę).

Jaka z tych sprzecznych tendencyj wyniknie wypadkowa w postaci kwoty świadczenia gotówkowego, ostatecznie przez strony zgodnie ustalonego, nie da się określić raz na zawsze, zapomocą formuły algebraicznej. O tem nie rozstrzyga matematyka ani giełda, lecz rozstrzyga psychologja indywidualna oraz indywidualna sytuacja majątkowa stron. W żadnym razie świadczenie gotówkowe nie wyniesie 120, lecz będzie niższe, może znacznie niższe. Doliczenie więc sumy 30 do kwoty umówionego świadczenia gotówkowego dałoby sumę niższą niż 150; a przecież ta ostatnia wyraża wartość sprzedażną nieruchomości, przez strony zgodnie oznaczoną.

Jeszcze jedno: Wierzytelności hipoteczne g o t ó w k o w e również są obecnie częstokroć oceniane niżej wartości nominalnej. Wierzyciel nieraz gotów jest sprzedać taką wierzytelność za cenę niższą od kwoty nominalnej (por. art. 43 prawa o konwersji i uporządkowaniu długów rolniczych poz. 59/36 Dz. Ust.). Rzecz jasna, że jest mu obojętne, czy wierzytelność, której wartość nominalna wynosi 100, sprzeda za 90 komuś trzeciemu lub czy dłużnik umorzy kwotę nominalną 100 przez uiszczenie gotówką kwoty 90. Skoro zaś przy sprzedaży nieruchomości, obciążonej wierzytelnością gotówkową w kwocie 100, nikomu nie przychodzi na myśl żądać, by do świadczenia gotówkowego na rzecz sprzedawcy doliczono wierzytelność gotówkową nie w kwocie 100, ale w kwocie 90, więc ta okoliczność jest jeszcze jednym powodem, przemawiającym przeciw swoistemu traktowaniu wierzytelności, pochodzącej z pożyczki w listach zastawnych. Okoliczność, że kurs listów zastawnych jest notowany oficjalnie na giełdzie, giełda zaś wierzytelności gotówkowych — jeśli wogóle istnieje — jest pokątna, okoliczność ta nie ma oczywiście znaczenia istotnego.

Achilles Rosenkranz

1536.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Kara — sposób wymierzania; nadzwyczajne złagodzenie.

1. W przypadku przestępstwa skarbowego, stanowiącego występek, kara aresztu może być wymierzona jedynie w tygodniach, miesiącach i latach i może trwać najmniej tydzień, w przypadku zaś wykroczenia skarbowego może być wymierzona w dniach, tygodniach i miesiącach i co najmniej na przeciąg jednego dnia.

2. Tej zasady nie może zmienić art. 31 § 1 u. k. s. i w przypadku jego zastosowania sąd, łagodząc karę, nie może jej wymierzyć poniżej ustawowego wymiaru kary, przewidzianego dla danego rodzaju kary, a więc, jeśli czyn przestępny jest występkiem skarbowym, nie może ani wymierzyć kary aresztu poniżej tygodnia, ani obliczyć jej w dniach, chociażby wymierzył karę dłuższą niż tydzień.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 13 listopada 1934 2 K. 1091/34.

... Ustawa karna skarbowa nie zawiera ogólnego przepisu o sposobie wymierzania kary, odpowiedniego do art. 40 i 41 k. k. i art. 7 pr. o wykr., w postanowieniach zaś szczególnych przewiduje kary aresztu obliczone tak w dniach (art. 103), jak w tygodniach, miesiącach i latach. W większości przypadków u. k. s. wskazuje minimum i maximum kary aresztu (art. 25, 27, 29, 55, 67, 80, 92, 98, 114), w niektórych zaś, a m. i. i w art. 61, tylko maximum (art. 28, 61, 115). Na mocy art. 2 u. k. s., zawarte w poszczególnych ustawach karnych ogólne przepisy prawa karnego materjalnego mają o tyle zastosowanie do przestępstw karanych według u. k. s., o ile ta nie stanowi inaczej.

Otóż u. k. s. nie stanowi inaczej niż art. 40 i 41 k. k. i art. 7 pr. o wykr., a więc w przypadku przestępstwa skarbowego, stanowiącego występek, kara aresztu może być wymierzona jedynie w tygodniach, miesiącach i latach i może trwać najmniej tydzień, w przypadku wykroczenia skarbowego może być wymierzona w dniach, tygodniach i miesiącach i co najmniej na przeciąg jednego dnia. Tej zasady nie może zmienić przepis § 1 art. 31 u. k. s., gdyż prawo sędziego wymierzenia w wyjątkowo ważnych okolicznościach kary poniżej najniższego wymiaru, przewidzianego w ustawie, nie rozciąga się tak dalece, ażeby sędzia mógł zmienić ustalony w ustawie karnej sposób wymierzenia kary aresztu, wypływający z jej charakteru, charakter zaś tej kary jest jednakowy tak w przestępstwach skarbowych jak i powszechnych, koercytywny z punktu widzenia subjektywnego oraz izolacyjny z punktu widzenia objektywnego (Kom. Kod. V. Z. 3. 56 i 57). W przypadkach zatem, gdy ustawa karna skarbowa wskazuje za występek skarbowy tylko maximum kary (np. do 6 miesięcy) lub minimum — od tygodnia (np. art. 67) i maximum, to sędzia nie może wymierzyć kary aresztu poniżej tygodnia, pomimo zastosowania przepisu art. 31 u. k. s. Kasacja słusznie powiada, że wymierzenie kary poniżej tygodnia byłoby nie wymierzeniem kary poniżej najniższego wymiaru przewidzianego w ustawie, lecz wymierzeniem kary poniżej ustawowego wymiaru kary przewidzianego dla danego rodzaju kary. Z tych zasad należy uznać, że za występek skarbowy sędzia, stosując art. 31 u. k. s., nie

może ani wymierzyć kary aresztu poniżej tygodnia, ani obliczyć jej w dniach, chociażby wymierzył karę dłuższą niż tydzień.

Pogląd SN, wyrażony w powyższym wyroku, jakoby w przypadku zastosowania przepisu art. 31 § 1 u. k. s. sąd, łagodząc karę, nie mógł jej wymierzyć poniżej ustawowego wymiaru, przewidzianego dla danego rodzaju kary, jest mylny.

Art. 2 u. k. s. stanowi wyraźnie, że przepisy k. k. mają zastosowanie tylko o tyle, o ile u. k. s. „nie stanowi inaczej". Stąd prosty wniosek, że również przepisy k. k., dotyczące wymiaru kary, a zatem także przepis art. 41 k. k., będzie miał zastosowanie do przestępstw karno-skarbowych tylko wówczas i tylko o tyle, jeżeli i o ile u. k. s. nie będzie zawierała w tej materji odmiennego unormowania. W rozdz. X u. k. s., zatytułowanym „nadzwyczajne łagodzenie kary", pomieszczone są dwa artykuły, z których pierwszy, art. 31, stanowi w § 1, że sąd, łagodząc karę, może ją wymierzyć „poniżej najniższego wymiaru, przewidzianego w ustawie". A następny artykuł, 32, stanowi znów nie mniej wyraźnie, że „przepisy prawa karnego powszechnego w przedmiocie, unormowanym w poprzednim artykule, oraz w przedmiocie zawieszenia kary nie mają zastosowania do przestępstw, karanych według niniejszej ustawy". A zatem, stosując łagodzenie kary na mocy art. 31 § 1 u. k. s., sąd nie jest związany granicami wymiaru, przewidzianemi w k. k. (art. 41 k. k.), — nie jest więc związany także ustawowym wymiarem kary, przewidzianym dla danego rodzaju kary w k. k., — lecz jest zawsze władny zejść poniżej najniższego wymiaru, jaki jest przewidziany w u. k. s. W konsekwencji, skoro najniższy wymiar kary pozbawienia wolności w przypadkach występków karno-skarbowych, wynosi jeden tydzień (zob. art. 67 § 1 u. k. s.), przeto, stosując przepis art. 31 § 1 u. k. s., sąd władny jest wymierzyć za takie przestępstwo karę aresztu także jednego dnia.

Tego rodzaju wykładnia nie może być wogóle sporna w świetle przepisu art. 32 u. k. s. Przepis ten, jako lex specialis, wyłącza zastosowanie w przypadku, którego dotyczy, odnośnych przepisów k. k., mających za przedmiot określenie ustawowego wymiaru kary (zob. SN 67/29). Inaczej byłby wogóle zbyteczny. Przytem nie od rzeczy będzie nadmienić, że tego rodzaju odrębne unormowanie, jakie spotykamy w przepisach art. 31 i 32 u. k. s., jest również z punktu widzenia słuszności w pełni uzasadnione, gdy się zważy, że dla odpowiedzialności za przestępstwa karno-skarbowe wystarczy już wina nieumyślna (art. 5 u. k. s.).

Stąd też pogląd SN, wypowiedziany w powyższym wyroku, można sobie tłumaczyć jedynie przeoczeniem przepisu art. 32 u. k. s.

Stefan Glaser

1537.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze a zakaz ponownego obciążania samoistnemi podatkami komunalnemi źródeł już obciążonych.

Zawarty w art. 21 ust. 2 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg.

fin. komun. zakaz ponownego obciążania samoistnemi podatkami komunalnemi źródeł, już obciążonych podatkami, przewidzianemi w powyższej ustawie, nie odnosi się do świadczeń drogowych w naturze.

Wyrok NTA z 22 kwietnia 1936 l. rej. 5973/35 w sprawie firmy „Spółka Akc. Eksploatacji Soli Potasowych" we Lwowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Kałuszu w przedmiocie powinności szarwarkowej za r. 1935/36 na rzecz gm. Hołyń.

...Skarżąca Spółka dopatruje się w nałożeniu na nią świadczeń drogowych w naturze obrazy przepisu art. 21 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun.

Ten argument atoli trafia w próżnię. Wszak ustawa w ust. 2 art. 21 zakazuje jedynie ponownego obciążania samoistnemi podatkami „źródeł, które są obciążone p o d a t k a m i, wymienionemi w t e j u s t a w i e". Świadczenia drogowe w naturze natomiast nie są wogóle wymienione jako podatki komunalne w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun., lecz wprowadza je wyłącznie ustawa odrębna, różna od poprzednio wymienionej, a mianowicie z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych, a pozatem nie są one żadnym podatkiem, ani nie obciążają źródeł podatkowych wyliczonych w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun., albowiem stanowią obciążenie świadczeniami natury osobistej. Między niemi a zakazem, zawartym w art. 21 ust. 2 ustawy z 1923 r., niema żadnego związku....

1538.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatki do państwowego podatku dochodowego — od uposażeń urzędników Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu.

Uposażenia urzędników Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu zwolnione są na zasadzie art. 24 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu art. 2 ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. od komunalnego dodatku do państwowego podatku dochodowego. (Teza).

Wyrok NTA z 18 maja 1936 l. rej. 5271/34 i 5338/34 w sprawach sporno-administracyjnych Komunalnego Związku Kredytowego i Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu przeciw Zarządowi Miejskiemu w Pozna-

niu w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego od uposażeń.

...W wyroku z 12 grudnia 1928 l. rej. 5050/26, na który się powodowie powołują w skardze, NTA poddał szczegółowej analizie obowiązujący wówczas statut Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, zatwierdzony 16 stycznia 1923 względnie 4 marca 1925, i stwierdził, że z przepisów tego statutu, a zwłaszcza jego §§ 2, 4, 31, 33, 35, 36 i 37 wynika, iż Związek Kredytowy jest związkiem celowym w rozumieniu ustawy z 19 lipca 1911 (Zb. ust. pr. str. 115), a jako taki związkiem samorządowym, zaś Komunalny Bank Kredytowy przedsiębiorstwem tego Związku, który pod firmą banku, zapisaną do rejestru handlowego, wykonywa przekazane mu statutem czynności bankowe, wreszcie, że to przedsiębiorstwo bankowe nie podlega podatkowi dochodowemu w myśl art. 5 p. 7 ustawy o podatku dochodowym (poz. 607/23 Dz. Ust.).

Ponieważ — jak to wynika z niezaprzeczonego przez pozwanego oświadczenia powodów — ustrój Komunalnego Związku Kredytowego nie został do czasu wniesienia skargi przystosowany do zasad, ustalonych w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o związkach międzykomunalnych poz. 386 Dz. Ust., jak tego wymaga art. 44 tego rozporządzenia, to według jego art. 47 ust. 2 do związku tego mają nadal zastosowanie przepisy cytowanej wyżej pruskiej ustawy z r. 1911 o związkach celowych. Ponieważ dalej statut związku tego, obowiązujący w czasie miarodajnym (t. j. statut, zatwierdzony w dniu 30 stycznia 1928 względnie 16 stycznia 1929), w postanowieniach istotnych dla kwestji charakteru związku i jego stosunku do przedsiębiorstwa bankowego niczem nie różni się od statutu, na którym opiera się powyższy wyrok, NTA nie potrzebował już ponownie badać, czy powodowy związek jest związkiem samorządowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym i jaki jest stosunek prawny i ekonomiczny funduszów Banku Kredytowego w Poznaniu, z których wypłacane są pobory urzędników bankowych, do funduszów Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, i w tym względzie NTA powołuje się na zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) na motywy powyższego wyroku.

NTA stwierdza przeto, że dochody z uposażeń służbowych urzędników Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu wypłacane są z funduszów Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, będącego związkiem samorządnym w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu, obowiązującem w chwili wniesienia skargi (poz. 411/25 Dz. Ust.), względnie związkiem samorządowym według brzmienia tego artykułu ogłoszonego obwieszczeniem Ministra Skarbu z 9 sierpnia

1934 poz. 715 Dz. Ust. W tym względzie przeto stan prawny funduszów Banku Kredytowego w Poznaniu różni się zasadniczo od stanu funduszów np. Komunalnej Kasy Oszczędności m. Poznania, które — jak to NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 23 października 1935 l. rej. 176/34 (Zb. wyr. Nr. 1111 S)[1]) — posiadają pod względem prawnym i ekonomicznym zupełną odrębność od funduszów gminy m. Poznania, jako poręczającego związku komunalnego tej Kasy i dlatego nie są funduszami związku komunalnego.

Przyjmując zatem, że Komunalny Związek Kredytowy w Poznaniu jest związkiem samorządowym w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy o podatku dochodowym, pozostaje jeszcze do rozstrzygnięcia kwestja, czy określenie to pokrywa się z pojęciem „związków komunalnych", jakiem posługuje się ta sama ustawa w art. 24 ust. 3 w brzmieniu art. 2 ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. dla określenia tych związków, z których funduszów płatne uposażenia i t. d. wolne są od komunalnego dodatku do podatku dochodowego, pobieranego m. i. w województwie poznańskiem na rzecz gmin i powiatowych związków komunalnych.

W tym względzie należy przedewszystkiem przyznać słuszność wywodom skargi, że okoliczność, iż ustawodawca posługuje się określeniem „związki samorządowe" (samorządne) w art. 5 p. 7 ustawy o podatku dochodowym dla oznaczenia związków, którym przysługuje zwolnienie od państwowego podatku dochodowego, a w art. 24 mówi o związkach komunalnych, sama przez się nie wystarcza jeszcze do przyjęcia, że ustawodawca miał na uwadze związki zasadniczo od siebie różne, a w szczególności, że związki celowe, utworzone na zasadzie cytowanej już pruskiej ustawy z r. 1911, są wprawdzie związkami samorządowemi, nie podpadają jednak pod pojęcie związków komunalnych. Oba te określenia używane są bowiem w polskiem ustawodawstwie o samorządzie promiscue dla oznaczenia związków samorządu terytorjalnego, t. j. samorządów gminnych, powiatowych i wojewódzkich, przyczem wyrażenie „związki komunalne" używane jest głównie w ustawach wzorowanych na ustawach pruskich, a w szczególności na ustawie z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152), np. w ustawie z 15 czerwca 1923 w przedmiocie niektórych zmian w przepisach o państwowym podatku dochodowym, obowiązujących w b. dzielnicy pruskiej poz. 521 Dz. Ust., w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., a także w ustawie z 10 stycznia 1924 poz. 110 Dz. Ust., której art. 6 wszedł do ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. jako ust. 2 art. 24. Dopiero ustawa z 2 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego poz. 294 Dz. Ust. okre-

---

[1]) OPA 1359/36.

śla w art. 10 gminy wiejskie jako samorządowe jednostki terytorjalne, a w art. 111 głosi, że dotychczasowe powiatowe związki komunalne są powiatowemi związkami samorządowemi w rozumieniu tej ustawy, i w ten sposób dąży do ujednostajnienia i zastąpienia określenia „komunalne" określeniem „samorządowe".

To też już w jednolitym tekście ustawy o podatku dochodowym, ogłoszonym obwieszczeniem Ministra Skarbu z 9 sierpnia 1934 poz. 715 Dz. Ust. użyto w art. 24 konsekwentnie określenia związki samorządowe tak dla oznaczenia związków uprawnionych do pobierania dodatków do państwowego podatku dochodowego (gminy i powiatowe związki samorządowe), jak i dla określenia funduszów, z których wypłacane uposażenia służbowe i t. d. nie podlegają dodatkowi powyższemu.

Aby więc rozstrzygnąć sporną między stronami kwestję, czy dochody z uposażeń służbowych, wypłacanych z funduszów Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, zwolnione są od dodatku do podatku dochodowego, pobieranego przez gminę m. Poznania, jako wypłacane z funduszów komunalnych, nie można poprzestać na samem brzmieniu tego określenia, lecz należy zbadać jego istotę, a więc trzeba sięgnąć do statutu tego związku i do przepisów ustawy o związkach celowych z r. 1911.

Według § 1 tej ustawy mogą być w drodze dobrowolnej łączone w związek celowy miasta, gminy wiejskie i t. d. oraz powiaty wiejskie, a to w celu wykonywania poszczególnych zadań k o m u n a l n y c h. Zgodnie z tem według § 4 statutu, członkiem Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu może być każdy powiat i każda gmina miejska województw poznańskiego, pomorskiego i śląskiego, celem zaś tego związku jest według § 2 popieranie wszelkich bezpośrednich interesów związków komunalnych natury finansowej i gospodarczej.

Władzami Związku są według § 11 i następnych statutu: a) Sejmik Związku, złożony z delegatów gmin miejskich i powiatowych związków komunalnych w ilości, odpowiadającej stosunkowi płaconych wkładek, b) Wydział Związku, złożony z 12 członków, wybranych z grona delegatów (§ 15), c) Prezes Związku, wybrany przez Wydział (§ 27).

Zgodnie z § 6 ustawy i § 1 statutu Związek ma charakter korporacji prawa publicznego, a według § 17 ustawy może w analogicznem zastosowaniu ustawy o daninach komunalnych pobierać opłaty i dopłaty (§ 8 statutu), a jeżeli własne dochody związku oraz powyższe opłaty i dopłaty nie wystarczają na pokrycie wydatków związku, może rozkładać niedobór na członków związku. Według § 22 ustawy związek celowy, w którym biorą — jak w niniejszym wypadku — udział miasta lub powiaty wiejskie, ma być pod względem swego stanowiska w Państwie traktowany narówni z miastem, a urzędnicy tego związku traktowani są według § 19 jako

urzędnicy miejscy. Wreszcie w myśl § 88 statutu związku majątek jego dzieli się w razie rozwiązania związku w stosunku do wpłaconych składek względnie wpłat pomiędzy jego członków.

Z tych wszystkich przepisów wynika, że wspomniany Związek Kredytowy jest związkiem gmin miejskich i powiatowych związków komunalnych, utworzonym dla osiągnięcia określonych statutowo zadań, wchodzących w zakres działania samorządu terytorjalnego, że zatem jest on związkiem międzykomunalnym w rozumieniu potocznem, a także w rozumieniu art. 1 ustawy z 22 marca 1928 o związkach międzykomunalnych poz. 386 Dz. Ust., chociaż — jak to wyżej zaznaczono — nie nastąpiło jeszcze formalne przystosowanie jego ustroju do przepisów tej ustawy. Twierdzenie pozwanego, że pojęcie związku komunalnego oznacza tylko samorząd terytorjalny, t. j. jego zdaniem taki samorząd, do którego należą przymusowo wszystkie osoby, zamieszkujące dany obszar związku, nie znajduje oparcia w brzmieniu art. 24 ustawy o podatku dochodowym, który, jak już zaznaczono, mówi ogólnie o funduszach związków komunalnych, a nietylko o funduszach związków samorządu terytorjalnego, nie wyklucza zatem zastosowania do funduszów związków celowych tego rodzaju co powodowy związek, który — jak wyżej wspomniano — utworzony został dla osiągnięcia zadań, wchodzących w zakres działania samorządu terytorjalnego.

Z tych przeto wychodząc założeń, NTA doszedł do przekonania, że nie można funduszom powodowego Związku odmawiać charakteru funduszów związku komunalnego w rozumieniu cytowanego wielokrotnie art. 24 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu art. 2 ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust.

A ponieważ — jak to już wyżej wywiedziono — uposażenia służbowe urzędników Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu, o których opodatkowanie na rzecz pozwanego chodzi, wypłacane są z funduszów tego Związku, którego bank powyższy jest jedynie przedsiębiorstwem bez własnej odrębnej osobowości prawnej, należało dojść do wniosku, że dochody z tych uposażeń nie podlegają dodatkowi komunalnemu do podatku dochodowego na rzecz gminy m. Poznania.

NTA już niejednokrotnie rozważał zagadnienie, jakie fundusze należy uważać za „fundusze Państwa oraz związków komunalnych", z których to funduszów wypłacane uposażenia służbowe, emerytury i wynagrodzenia za najemną pracę nie podlegają według ust. 3 art. 24 ustawy o podatku dochodowym dodatkiem do podatku dochodowego na rzecz związków komunalnych na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego oraz górnośląskiej części województwa śląskiego. Mianowicie w wyrokach z 15 maja 1934 (OPA 718/34) i z 25 czerwca 1935 (OPA 1212/35) Trybunał odmówił charakteru funduszów Państwa funduszom Państwowego Banku Rolnego i Banku Gospodarstwa Krajowego, wychodząc z założenia, że poza niespornym faktem,

że obie te instytucje państwowe posiadają odrębną osobowość prawną, decydującym momentem jest ta okoliczność, że zostały one pod względem majątkowym, gospodarczym i organizacyjnym tak dalece uniezależnione od Skarbu Państwa i organów tym Skarbem zarządzających, że fundusze ich nie mogą być uważane za fundusze Państwa w ogólnem i zwyczajnie używanem pojęciu tego określenia.

Z podobnych wychodząc założeń, NTA uznał w wyroku z 23 października 1935 (OPA 1359/36), że fundusze Komunalnej Kasy Oszczędności m. Poznania posiadają pod względem prawnym i ekonomicznym zupełną odrębność od funduszów gminy m. Poznania i dlatego nie są funduszami związku komunalnego, a wypłacane z nich uposażenia urzędników tej kasy oszczędności nie są wolne od dodatku komunalnego do podatku dochodowego na rzecz tejże gminy.

Natomiast w omawianym obecnie wyroku NTA doszedł w kwestji uposażenia urzędników Komunalnego Banku Kredytowego w Poznaniu do odmiennego wyniku, mianowicie uznał, że uposażenia tych urzędników zwolnione są od powyższego dodatku. Trybunał wyszedł przytem z założenia, wynikającego już z wyroku z 12 grudnia 1928 l. rej. 5050/26, że bank ten nie ma własnej osobowości prawnej, a jest tylko przedsiębiorstwem Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, że zatem uposażenia, o których opodatkowanie chodzi, wypłacane są z funduszów tego Związku Kredytowego, te zaś są funduszami związku komunalnego w rozumieniu ust. 3 art. 24 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu art. 2 ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust.

Ponieważ, jak to wynika ze streszczonych wyżej motywów wyroku, NTA rozważania swe co do charakteru omawianych funduszów oprzeć musiał na przepisach nieobowiązującej już ustawy pruskiej o związkach celowych, które jednak miarodajne były w danym wypadku z powodu nieprzystosowania ustroju Związku Kredytowego do zasad rozporządzenia Prezydenta o związkach międzykomunalnych z 22 marca 1928 poz. 386 Dz. Ust., — nasuwa się pytanie, jakby kwestję powyższą należało rozstrzygnąć wówczas, gdyby miały zastosowanie przepisy tego rozporządzenia.

Otóż sądzę, że i wówczas nie możnaby funduszom Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu odmówić charakteru funduszów związku komunalnego, względnie samorządowego według nowej terminologji art. 24 ustawy o podatku dochodowym. Już bowiem z art. 1 cyt. rozporządzenia wynika, że jego celem jest łączenie się gmin miejskich i wiejskich oraz powiatowych i wojewódzkich związków komunalnych w związki międzykomunalne, dla przeprowadzenia poszczególnych zadań, wchodzących w zakres działania samorządu terytorjalnego, co odpowiada ogólnej zasadzie, wypowiedzianej w art. 75 ust. 3 konstytucji, że samorządy mogą być łączone w związki dla wykonywania zadań szczególnych.

Nie będąc zatem same jednostkami samorządu terytorjalnego (art. 72 konstytucji), są związki te powołane do wykonywania pewnych określonych zadań samorządu, a więc są one związkami samorządowemi w ogólnem znaczeniu tego określenia, użytego również w art. 24 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym dla oznaczenia tych funduszów, z których wypłacane uposażenia i t. d. wolne są od dodatku komunalnego do tego podatku narówni z uposażeniami wypłacanemi z funduszów Państwa.

Charakter samorządowy funduszów związków międzykomunalnych występuje również dobitnie w świetle art. 20 rozporządzenia z r. 1928, który postanawia, że w sprawach administracji majątku, przedsiębiorstw, zakładów i urządzeń, oraz gospodarki finansowej... stosuje się przepisy normujące wymienione sprawy w odniesieniu do związków komunalnych uczestniczących w związku międzykomunalnym, a w szczególności przepisy ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. Sam fakt bowiem podporządkowania związków międzykomunalnych pod postanowienia tej

ustawy wskazuje na to, że ustawodawca chciał pod względem gospodarki finansowej zrównać je z jednostkami samorządu terytorjalnego.

W związku z omawianą judykaturą Trybunału nasuwa się jeszcze jedna uwaga: Z punktu widzenia życiowego może się wydać pewnego rodzaju anomalją, że urzędnicy Komunalnej Kasy Oszczędności, a więc instytucji finansowej gminy m. Poznania, muszą płacić na rzecz tejże gminy dodatki komunalne do podatku dochodowego od swych uposażeń, podczas gdy uposażenia, wypłacane urzędnikom Komunalnego Banku Kredytowego z funduszów Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, do którego gmina m. Poznania być może nawet nie należy, są od tego dodatku na jej rzecz zwolnione. Tłumaczy się to jednak dostatecznie odmienną konstrukcją prawną tych dwóch instytucyj kredytowych. Zresztą niemniejszą anomalją byłoby, gdyby — przy odmiennej interpretacji odnośnych przepisów — funkcjonarjusze np. szpitala powiatowego przestali korzystać ze zwolnienia od omawianego dodatku komunalnego z chwilą, gdy dla utrzymania danego szpitala utworzono związek międzykomunalny dwóch lub więcej powiatów.

Henryk Żeleński

1539.

OCHRONA PRACY.

Wypiek pieczywa na poniedziałek w godzinach dziennych niedzieli.

Wypiek pieczywa na poniedziałek, po przygotowaniach dozwolonych § 1 rozporządzenia min. z 10 grudnia 1921 poz. 759 Dz. Ust., nie jest „konieczny“ już w godzinach dziennych niedzieli, ani dozwolony ustawą w tych godzinach na użytek niedzielny ludności.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 27 maja 1935 1 K. 264/35.

...Art. 11 lit. a) jak i art. 15 ustawy poz. 7/20 Dz. Ust. (tekst jednol. poz. 734/33) dotyczą wykonywania robót koniecznych ze względu na codzienne potrzeby ludności. W wykonywaniu ustawy (art. 19 ustawy, art. 20 tekstu jednol.) Minister Opieki Społ. władny jest w granicach ustawy określać bliżej zakres robót koniecznych w rozumieniu powyższych przepisów w poszczególnych przemysłach.

W zakresie pracy niedzielnej ma przeto zastosowanie rozporządzenie Ministra z 10 grudnia 1921 poz. 759 Dz. Ust., określające prace niezbędne w piekarniach z zastrzeżeniem uprzedniego zawiadomienia inspekcji pracy. Prace te nie obejmują wypieku.

Wyroki merytoryczne ustalają zaś wykonywanie wypieku w piekarni oskarżonego przez robotników w niedziele w godzinach dziennych,

a mianowicie o godzinie 11 rano, oraz sprzedaż pieczywa po godzinie 12 w południe.

Wobec powyższego powołanie się kasacji na wyrok SN z 6 listopada 1922 (Zb. orz. 252/22) nie jest trafne, dotyczy on bowiem pracy nocnej z motywu konieczności zaopatrzenia ludności w świeże pieczywo od samego rana, możliwe tylko przy pracy nocnej. Wypiek na poniedziałek, po przygotowaniach dozwolonych § 1 rozporządzenia z r. 1921 poz. 759, nie jest przeto „konieczny" już w godzinach dziennych niedzieli, ani dozwolony ustawą w tych godzinach na użytek niedzielny ludności.

Z tych zasad kasację oskarżonego oddalono.

1540.

OCHRONA PRACY.

Stosowanie art. 13 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu do dozorców.

Art. 13 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 7/20 Dz. Ust. ma zastosowanie do pracowników, zatrudnionych „przy pilnowaniu" (dozorców).

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 2 stycznia 1936 1 K. 1011/35.

... Zarzut kasacji streszcza się w twierdzeniu, że praca osób „zatrudnionych przy pilnowaniu" (dozorców) w niedziele i święta dozwolona została na podstawie § 5 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 26 stycznia 1922 poz. 148 Dz. Ust. i że wobec tego, że przepis wspomniany nie zawiera żadnej wzmianki o tem, że wzamian za pracę w niedzielę należy takiemu pracownikowi udzielić jeden dzień wolny w tygodniu, przeto tego rodzaju postanowienie, zawarte w art. 13 ustawy z 18 grudnia 1919, nie ma zastosowania do przedsiębiorstwa oskarżonego i to tem więcej, że wspomniany przepis art. 13 ustawy odnosi się tylko do pracowników, którzy pracują w niedziele z powodów, przewidzianych w art. 11 ustawy.

Sprawa słuszności powyższego zarzutu sprowadza się więc w ten sposób jedynie do zagadnienia, czy przy tej treści rozporządzenia z 26 stycznia 1922, które w § 5 wyłączyło stosowanie tylko art. 10 i 14 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy, — ma zastosowanie do pracowników, zatrudnionych „przy pilnowaniu", art. 13 cyt. wyżej ustawy, czy też nie.

Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, za tem przemawiają bowiem następujące względy.

Ustawa z 18 grudnia 1919 o czasie pracy reguluje całość zagadnień, dotyczących czasu pracy, bo prócz określenia globalnej ilości godzin pracy na dobę, względnie w tygodniu, normuje nadto przepisami czas pracy w porze dziennej i nocnej w niedziele i święta, stanowiąc zarazem o obowiązkowem uwzględnieniu przerw odpoczynkowych i o wynagrodzeniu za pracę w godzinach nadliczbowych, przyczem za nieprzestrzeganie tych przepisów nakłada rygory karne.

Jedynie w wypadkach wyższej konieczności, spowodowanej m. i. szczególnemi potrzebami danego zakładu pracy lub koniecznościami państwowemi lub gospodarczemi, ustawa w art. 4 przewiduje dopuszczalność odstępstwa od ustalonych w ustawie zasad i to tylko co do zasad zawartych w art. 1, 10 i 14, t. j. co do ilości godzin pracy i co do dopuszczalności pracy porą nocną oraz w niedziele i święta.

Do uregulowania tych tylko kwestyj (z wyłączeniem innych), w wypadkach koniecznego odstępstwa od ustalonego w art. 1, 10 i 14 czasu pracy, art. 4 ustawy upoważnił Ministra Opieki Społ. (dawniej Pracy i O. S.) w drodze osobnych rozporządzeń.

Zgodnie z powyższem, wchodzące tu w grę rozporządzenie Ministra Pracy i O. S. z 26 stycznia 1922, wydane na podstawie art. 4 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy, w § 2 podwyższyło ilość godzin pracy do 12 godzin na dobę, a w § 5 przez wyłączenie stosowania art. 10 i 14 ustawy o czasie pracy zezwoliło na pracę nocną i na pracę w niedziele i święta.

Innych kwestyj rozporządzenie wspomniane nie uregulowało i regulować nie mogło, a to dla braku upoważnienia w samej ustawie. Ten stan prawny narzuca z logiczną koniecznością wniosek, że wszystkie inne postanowienia ustawy z 18 grudnia 1919, a m. i. oczywiście i sporny art. 13 ustawy, jako wspomnianem rozporządzeniem nietknięty i jako nie mogący być tem rozporządzeniem wyłączony, obowiązują bez żadnej zmiany.

W świetle powyższego twierdzenie kasacji, że art. 13 ustawy odnosi się tylko do pracowników pracujących w niedziele z powodów przewidzianych w art. 11 ustawy, jest pozbawione wszelkiego znaczenia prawnego, ponieważ powody zezwolenia na pracę w obu wypadkach mają swe źródło w ustawie, a w szczególności w okolicznościach, wskazujących na wyższe konieczności, a różnica leży w tem, że zezwolenie na pracę w niedziele odnośnie do zakładu pracy oskarżonego wynika z treści rozporządzenia z 26 stycznia 1922, podczas gdy w wypadkach z art. 11 ustawy zależne to jest od poprzedniego zawiadomienia i zezwolenia właściwego Urzędu Inspekcji Pracy.

1541.

OCHRONA PRACY.

Zaniedbanie umieszczenia zabezpieczeń ochronnych.

Wykroczenie z art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o bezpieczeństwie i higjenie pracy poz. 325 Dz. Ust. jest karane z mocy art. 5 tegoż rozporządzenia bez względu na to, czy i jakie wynikły skutki zaniedbania umieszczenia zabezpieczeń ochronnych.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 18 lutego 1935 2 K. 1698/34.

... Wykroczenie przeciwko art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o bezpieczeństwie i higjenie pracy poz. 325 Dz. Ust., karane na mocy art. 5 tegoż rozporządzenia, polega na samem tylko zaniedbaniu umieszczenia przy maszynie niezbędnych zabezpieczeń, bez względu na to, czy i jakie wynikły stąd skutki. Jeżeli natomiast wskutek tego zaniedbania wynikło uszkodzenie ciała zatrudnionego przy maszynie robotnika, sprawca — o ile skutek ten mógł lub powinien był przewidzieć — niezależnie od odpowiedzialności z art. 5 cyt. rozporządzenia (patrz art. 15 pr. o wykr.), odpowiada nadto za nieumyślne spowodowanie tego skutku na zasadach ogólnych (art. 14 § 2 k. k.)....

1542.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Handel obnośny i rozwoźny — jako handel towarowy, wolny od reglamentacji.

Handel obnośny lub rozwoźny, dokonywany z zakładu handlowego, nie może być uważany za handel wędrowny, stanowiący szczególną postać przemysłu okrężnego w rozumieniu prawa przemysłowego, lecz jest rodzajem handlu towarowego, nie ulegającym reglamentacji przez prawo przemysłowe.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 12 listopada 1935 3 K. 1209/35.

...Przemysłem okrężnym w rozumieniu art. 45 prawa przemysło-

wego jest sprzedaż towarów jako zatrudnienie zarobkowe, wykonywane samoistnie, zawodowo i osobiście bez stałej siedziby przemysłowej. W myśl tego przepisu w związku z następnym art. 46 uzyskania licencji wymaga prowadzenie przemysłu okrężnego w postaci ściśle określonej przez ustawę. Handel obnośny lub rozwoźny, dokonywany z zakładu handlowego, nie może być uważany za handel wędrowny, stanowiący szczególną postać przemysłu okrężnego w rozumieniu prawa przemysłowego, lecz jest rodzajem handlu towarowego, nie ulegającym reglamentacji przez prawo przemysłowe. W związku z tem stwierdzony przez Sąd w danym wypadku fakt rozwożenia przez oskarżonego na rowerze artykułów spożywczych nie wystarcza do uznania tego rodzaju handlu za okrężny w rozumieniu art. 45 prawa przemysłowego, skoro z ujawnionych na rozprawie akt dochodzenia w związku z wyjaśnieniami oskarżonego wynika, że posiadając sklep spożywczy, oskarżony rozwozi z tego sklepu towar na zamówienie i bez zamówień do domów.

Nie jest zrozumiałe, dlaczego SN wprowadził do swej argumentacji pojęcie handlu wędrownego, którem rozporządzenie o prawie przemysłowem się nie posługuje. Rozporządzenie to w dziale III mówi o przemyśle okrężnym w przeciwstawieniu do przemysłu ze stałą siedzibą, o którym jest mowa w dziale II. Za przemysł okrężny, którego prowadzenie wymaga licencji (pozwolenia) władzy przemysłowej, uważa rozporządzenie zatrudnienia zarobkowe, wykonywane samoistnie, zawodowo i osobiście bez stałej siedziby przemysłowej. Sytuacja w sprawie, rozpoznanej powyższym wyrokiem, jest prosta, gdyż zostało ustalone, że oskarżony posiadał sklep spożywczy, z którego rozwoził towar do domów nabywców zarówno na ich zamówienie, jak i bez takiego zamówienia, czyli — jak głosi rozporządzenie — wykonywał zatrudnienie zarobkowe ze stałej siedziby przemysłowej, nie wymagające licencji. W tym stanie rzeczy sięganie do pojęć z ustawy o podatku przemysłowym (handel wędrowny, obnośny, rozwoźny) było zbędne, a pozatem prowadzić może do nieporozumienia, gdyż mogłoby się zdawać, że SN stoi na stanowisku, iż także handel, dokonywany ze stałego zakładu handlowego, może być pod pewnemi warunkami uznany za obnośny lub rozwoźny i że te ostatnie rodzaje handlu nie mieszczą się w pojęciu handlu wędrownego. Takie stanowisko nie znajdowałoby oczywiście oparcia w ustawie o podatku przemysłowym, która zarówno handel obnośny jak i rozwoźny uznaje za rodzaje handlu wędrownego.

Michał Małek

1543.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Znoszenie uprawnień do wspólnego z dworem pastwiska.

Art. 23 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927

poz. 74 Dz. Ust. obejmuje również znoszenie uprawnień do wspólnego z dworem pastwiska, o których mowa w art. 45 tegoż rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 5 września 1935 l. rej. 268/33 w sprawie Franciszka Nowaka i innych we wsi Walichnowy, gmina Sokolniki, powiat wieluński, przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie zniesienia służebności wsi Walichnowy.

...Skarżący zarzucają m. i. obrazę art. 23 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 poz. 74 Dz. Ust., której dopatrują się w tem, że z postępowania o zniesienie w trybie przymusowym służebności osad tabelowych wsi Walichnowy wydzielono w odrębne postępowanie zniesienie uprawnień do pastwiska na terenie t. zw. „pod Lyskornią", oraz że nie objęto przymusowem postępowaniem zniesienia wszystkich uprawnień służebnościowych.

Zarzut ten Trybunał uznał za uzasadniony.

Wobec odmowy przez Główną Komisję Ziemską orzeczeniem z 25 sierpnia 1931 zatwierdzenia dobrowolnej umowy, zawartej przez część uprawnionych, i niezawarcia, jak akta wykazują, nowej umowy w tym przedmiocie przez wszystkich dotąd uprawnionych, likwidacja tych uprawnień powinna nastąpić w drodze przymusowej.

Art. 23 zaś ust. 1 pow. rozporządzenia głosi, że przy stosowaniu trybu przymusowego ulegają zniesieniu jednocześnie wszystkie uprawnienia służebnościowe, obciążające dziedzinę służebną na rzecz osad tabelowych jednej wsi. Przytem Trybunał zauważa, że przez pojęcie „wszystkie uprawnienia służebnościowe" rozumieć należy i uprawnienia do wspólnie użytkowanych pastwisk, przewidziane w art. 45 rozporządzenia, a to już choćby z tego powodu, że rozporządzenie w dziale V, dotyczącym podziału gruntów wspólnie użytkowanych, nie normuje specjalnego, odrębnego postępowania przy zniesieniu tych uprawnień, lecz, przeciwnie, postanawia, że grunty te ulegają podziałowi w trybie, przewidzianym dla znoszenia służebności, a jedynie określa specjalne normy, jakie należy stosować przy podziale gruntów, wspólnie przez dwór i osady tabelowe danej wsi użytkowanych. Nadto art. 23, który głosi, że przy stosowaniu trybu przymusowego ulegają zniesieniu jednocześnie wszystkie uprawnienia służebnościowe dziedziny władnącej, ma na celu zapobieżenie wydzielaniu ekwiwalentu w kilku miejscach, a zatem i tworzeniu przy podziale tych ekwiwalentów pomiędzy poszczególnych posiadaczy osad tabelowych szachownicy, której właśnie trudno byłoby uniknąć przy znoszeniu niejednocześnie wszystkich uprawnień, obciążających dziedzinę służebną na rzecz osad tabelowych jednej wsi.

Jeżeli więc niższe władze ziemskie, a za niemi i Główna Komisja Ziemska z postępowania, dotyczącego zniesienia w trybie przymusowym uprawnień, przysługujących osadom tabelowym wsi Walichnowy, wydzieliły w odrębne postępowanie sprawę podziału wspólnego tychże osad z dworem pastwiska, to w tem Trybunał dopatrzył się naruszenia art. 23 rozporządzenia i już z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą, nie mając wobec tego potrzeby rozpoznawania zarzutów skarżących, dotyczących projektu zniesienia służebności leśnych i pastwiskowych.

1544.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Uprawnienia pełnomocników dziedzin władnących; uchylenie z urzędu prawomocnego orzeczenia o zniesieniu służebności.

1. Art. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 poz. 74 Dz. Ust., jako zamieszczony w Dziale I, zawierającym „Postanowienia ogólne“, dotyczy zniesienia służebności tak trybem przymusowym, jak i umownym.

2. Do uchylenia z urzędu na zasadzie art. 100 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) prawomocnego orzeczenia o zniesieniu służebności niezbędna jest zgoda na to wszystkich b. serwitutantów. (Tezy).

Wyrok NTA z 9 września 1935 l. rej. 748/33 w sprawie Michała Barańskiego przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie zniesienia służebności wsi Anielin.

...Nieuzasadnione jest twierdzenie skarżącego, iż pełnomocnicy, o których mowa w art. 4 rozporządzenia poz. 74/27 Dz. Ust., nie mają wogóle prawa zawierać umowy dobrowolnej, o ile wszyscy przedstawiciele dziedziny władnącej nie wyrazili na to zgody, albowiem art. 4, zamieszczony w Dziale I, zawierającym „Postanowienia ogólne“, dotyczy całego toku postępowania, a więc znoszenia służebności tak trybem przymusowym, jak i umownym. Jeżeli więc uchwała, ustanawiająca pełnomocników, zapadła w myśl p. 5 art. 4 zwykłą większością głosów, a treść jej obejmowała upoważnienie do umownego zniesienia służebności, to zawarta przez tychże pełnomocników w zakresie udzielonego pełnomocnictwa umowa jest wiążąca dla wszystkich przedstawicieli dziedziny władnącej.

Nie można natomiast uznać za pozbawione słuszności dalszych wywodów zastępcy skarżącego na rozprawie, że, wobec zatwierdzenia projektu zniesienia służebności prawomocnem orzeczeniem Głównej Komisji Ziemskiej z 29 stycznia 1929, postępowanie, dotyczące zniesienia służebności, zostało zakończone, a przeto przepis art. 4 rozporządzenia poz. 74/27, jako dotyczący wyłącznie tego postępowania, nie mógł już mieć zastosowania, albowiem, rzeczywiście, z chwilą uprawomocnienia się wspomnianego orzeczenia Głównej Komisji Ziemskiej dziedzina władnąca, jako taka, przestała istnieć i każdy z byłych serwitutantów, w tej liczbie i skarżący, nabył, wzamian za zniesione służebności, indywidualne prawo do wydzielonego tem orzeczeniem ekwiwalentu, które to prawo nie może być już żadnemu z nich odjęte lub zmodyfikowane bez wyraźnej zgody zainteresowanego, — chyba, że nastąpiłoby wznowienie postępowania, o którem mowa w art. 95—97 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), lub uchylenie orzeczenia w trybie art. 101 tegoż rozporządzenia. Skoro jednak władza pozwana nie skorzystała w niniejszym przypadku z jednego z powyższych uprawnień, lecz zastosowała przepis art. 100 cyt. rozporządzenia, przewidujący możność uchylenia prawomocnego orzeczenia nie inaczej, jak za zgodą strony lub osoby, która z orzeczenia tego nabyła pewne prawa, to powinna była uzyskać zgodę wszystkich bez wyjątku byłych serwitutantów. Tymczasem władza pozwana zaniechała tego i, uchylając prawomocne orzeczenie z 29 stycznia 1929, zadowolniła się wyrażeniem zgody przez pełnomocników, którzy, zgodnie z brzmieniem uchwały z 10 grudnia 1931, upoważnieni byli nie przez wszystkich byłych serwitutantów, lecz jedynie przez większość obecnych na zebraniu.

Dopatrując się więc w powyższem obrazy cyt. art. 100, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1545.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Legitymacja dziedziny służebnej do zarzutów.

W postępowaniu w przedmiocie likwidacji serwitutów dziedzina służebna nie ma legitymacji do podnoszenia zarzutów obrazy art. 15 przepisów z 1 lutego 1927 o zniesieniu służebności poz. 74/27. (Teza).

Wyrok NTA z 13 czerwca 1935 l. rej. 9952/31 w sprawie Towarzystwa Akc.

Kopalń i Zakładów Hutniczych Sosnowieckich w Sosnowcu przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie zniesienia służebności.

...Zarzuca wreszcie strona skarżąca obrazę art. 51, 54, 15, 19 i 20 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 o zniesieniu służebności poz. 74 Dz. Ust., a to z powodu, że, zdaniem strony skarżącej, pozwana Komisja, mając stosownie do art. 54 i 51 rozporządzenia obowiązek stosować przepisy tegoż, nie skontrolowała:

1) stosownie do art. 15, jakie były służebności, czy przysługiwały wszystkim osadom tabelowym danej wsi, czy też indywidualnie części osad, a w drugim wypadku, czy określony został udział poszczególnej osady w wartości wynagrodzenia....

4) stosownie do p. d) art. 20, czy wykonanie umowy nie uniemożliwi racjonalnej naprawy ustroju rolnego.

Zarzuty te nie nadają się do rozpoznania, albowiem... przedstawiają się jako gołosłowne.

Pozatem postanowienia art. 15 normują wzajemne do siebie ustosunkowanie się uprawnień uczestników dziedziny władnącej do wydzielonego na rzecz tej dziedziny wynagrodzenia gruntowego, a zatem nie dotyczą praw strony skarżącej jako reprezentującej dziedzinę służebną.

Praw strony skarżącej nie dotyczą także postanowienia art. 20 p. d) o konieczności uwzględnienia zasad racjonalnej naprawy ustroju rolnego, albowiem tej naprawie dziedzina służebna, którą w niniejszym sporze reprezentuje strona skarżąca, nie podlega po myśli art. 1 ustawy z 28 grudnia 1925 o wykon. ref. roln. poz. 1/26 Dz. Ust.

Wobec powyższego strona skarżąca nie ma legitymacji do podnoszenia streszczonych wyżej zarzutów, opartych na postanowieniach art. 15 i art. 20 p. d) prawa o zniesieniu służebności....

1546.

SPRAWY ROLNE.

Uwłaszczenie — w przypadku, gdy właściciel żadnego innego gruntu nie posiada.

Art. 22 ustawy uwłaszczeniowej poz. 254/29 Dz. Ust. nie ma zastosowania w tych wypadkach, kiedy cały obszar majątku właściciela podlega uwłaszczeniu na rzecz użytkownika. (Teza).

Wyrok NTA z 27 listopada 1935 l. rej. 2799/33 w sprawie Marty Szyszko-

wej i Konstantego Achrałowicza we wsi Derewno, gm. Derewno, powiat słonimski, jako kuratorów nad mieniem zaginionych Jana i Józefa Łukjańców, przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Grodnie w przedmiocie uwłaszczenia Izaaka Świetyckiego na gruntach we wsi Szostaki w powiecie słonimskim.

Na skutek podania Izaaka Świetyckiego, dzierżawcy uroczyska Gołowskoje w powiecie słonimskim o obszarze około 22 ha, stanowiącego własność zaginionych Jana i Józefa Łukjańców, Komisja Uwłaszczeniowa w Słonimie orzeczeniem z 1 lutego 1930 z mocy art. 4 p. c) ustawy uwłaszczeniowej z 20 czerwca 1924 poz. 254/29 Dz. Ust. uwłaszczyła petenta na dzierżawionym gruncie, określając granice i cenę wykupu.

Wyznaczeni przez Sąd kuratorowie nad mieniem zaginionych Łukjańców: Marta Szyszko i Konstanty Achrałowicz odwołali się od powyższego orzeczenia, prosząc o jego uchylenie na mocy art. 22 ustawy uwłaszczeniowej, gdyż, jak ustalono aktami, poza gruntami, na których uwłaszczony został Świetycki, żadnego innego gruntu Łukjańcy nie posiadają.

Decyzją z 10 lipca 1930 Okręgowa Komisja Ziemska w Grodnie postanowiła rozpoznanie niniejszej sprawy odroczyć i polecić Komisji Uwłaszczeniowej w Słonimie wskazać w porozumieniu z Powiatowym Urzędem Ziemskim odpowiedni obszar gruntu w myśl art. 22 ustawy uwłaszczeniowej z 20 czerwca 1924. W odpowiedzi na powyższe Powiatowy Urząd Ziemski w Słonimie pismem z 17 grudnia 1930 podał, że Komisja Uwłaszczeniowa zakomunikowała, iż, wobec braku odpowiednich gruntów z zapasu ziemi na reformę rolną, zwolnienie od uwłaszczenia działki w uroczysku Gołowskoje w myśl art. 22 ustawy uwłaszczeniowej nie może być dokonane.

Orzeczeniem z 14 grudnia 1932 Okręgowa Komisja Ziemska w Grodnie odwołania nie uwzględniła i zaskarżone orzeczenie utrzymała w mocy z tą zmianą, że cena wykupu winna być złożona do depozytu sądowego w terminie do 15 grudnia 1933.

Na to orzeczenie wymienieni kuratorowie wnieśli skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzucili, że władza pozwana przyszła do niesłusznego wniosku, iż uprawnienia, przysługujące właścicielowi z mocy art. 22 ustawy uwłaszczeniowej poz. 254/29 Dz. Ust., w danej sprawie właścicielom gruntu nie przysługują, jakkolwiek właściciele, prócz wspomnianych 22 ha, innych gruntów w Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadają, która to okoliczność w sprawie jest poza sporem.

Zarzut ten nie jest trafny, albowiem ustawa uwłaszczeniowa, jako wyjątkowa, podlega wykładni ścisłej; brzmienie zaś wspomnianego przepisu, który przewiduje uprawnienie właściciela gruntu jedynie do „po-

większenia pozostającego obszaru", co byłoby niemożliwe, gdyby na skutek uwłaszczenia właścicielowi nic nie pozostawało, nie daje podstawy do twierdzenia, by przepis ten miał zastosowanie w tym wypadku, kiedy cały posiadany przez właściciela obszar ulega uwłaszczeniu. Za powyższem stanowiskiem przemawia również logiczna wykładnia tego przepisu, którego celem, w myśl ogólnej polityki rolnej, było zapobieganie tworzeniu karłowatych gospodarstw.

Nie jest również trafny zarzut skarżącego, że uprzednia decyzja Okręgowej Komisji Ziemskiej z 10 lipca 1930, polecająca Komisji Uwłaszczeniowej w Słonimie wskazanie w porozumieniu z Państwowym Urzędem Ziemskim obszaru gruntu w myśl art. 22 ustawy uwłaszczeniowej, wiązała orzekającą komisję w tym sensie, że jakoby przesądzała już zastosowanie w niniejszym przypadku art. 22 powołanej ustawy, albowiem powyższa decyzja, jako incydentalna, w niczem nie przesądzała merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy.

Ponieważ pozostałe zarzuty skarżących NTA uznał za nieistotne, przeto skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Teza powyższego wyroku nasuwa wątpliwości. Słusznie wprawdzie wyrok podnosi, że ustawa uwłaszczeniowa z 1924 r. jest ustawą wyjątkową, podlegającą wykładni ścisłej, ponieważ dozwala na nabycie gruntu użytkowanego, nawet wbrew woli właściciela, mimo uznanego w art. 99 konstytucji z 1921 r. (w art. 81 konstytucji z 1935 r.) — zasadniczego indywidualnego prawa własności. Artykuł ten konstytucji zastrzega też Państwu prawo przymusowego wykupu ziemi na podstawie ustaw, mających na celu przebudowę ustroju rolnego, opartą na gospodarstwach, stanowiących osobistą własność. Już też ustawa o wykon. ref. roln. z 1920 r. (poz. 462 Dz. Ust.) przewidywała przymusowy wykup nadwyżek gruntów prywatnych właścicieli ponad pewne maximum posiadania, za odszkodowaniem, płatnem przez Państwo (art. 2, 13 i inne). Również wydana już po konstytucji z 1921 r. ustawa o wykon. ref. roln. poz. 1/26 Dz. Ust. przewiduje przymusowy wykup nadwyżek gruntów ponad ustalone normy podstawowe władania, za odszkodowaniem (art. 2, 3, 4 i inne) przez Państwo, a zatem wywłaszczenie prywatnych właścicieli ziemskich dla celów przebudowy ustroju rolnego. W wyjątkowych wypadkach zezwala ta ostatnia ustawa na przymusowy wykup, t. j. wywłaszczenie, nawet całej nieruchomości ziemskiej.

Inaczej jednak rzecz się przedstawia w odniesieniu do ustawy uwłaszczeniowej wydanej w r. 1924, a zatem już po konstytucji z 1921 r., i od tego czasu kilkakrotnie nowelizowanej.

Już w wyroku z 13 października 1930 l. rej. 2572/29 (Zb. wyr. Nr. 292 A) wyjaśnił NTA, że ustawa uwłaszczeniowa ma wprawdzie także na celu reformę rolną, ale, w przeciwieństwie do ustawy o wykon. ref. roln., nie ma na celu wywłaszczenia właścicieli nieruchomości ziemskich, ani przysporzenia bezpośrednio korzyści materjalnych długoletnim dzierżawcom lub innym osobom, które przez dłuższą uprawę roli ściślej są z nią związane, a tylko z powodu dawniejszych ograniczeń politycznych nie mogły ziemi nabyć na własność.

Wobec powyższego ustawa uwłaszczeniowa poz. 254/29 nie mogła mieć na celu zupełnego wywłaszczenia właściciela i to jedynie tylko z tego powodu, że cały jego

obszar podlega uwłaszczeniu na rzecz długoletniego dzierżawcy, i dlatego też powyższa wykładnia art. 22 ustawy uwłaszczeniowej idzie za daleko. Tego rodzaju wykładnia mija się też z wyżej wspomnianym celem tej ustawy, bo wyzuwałaby z jedynego w Państwie warsztatu pracy właściciela na korzyść związanego z tym samym gruntem dzierżawcy, t. j. zamieniałaby tylko osoby posiadaczy jednego i tego samego obszaru.

W ten sposób niema w takim wypadku bynajmniej także przebudowy ustroju rolnego w rozumieniu art. 99 konstytucji, bo warsztat pracy pozostaje zawsze jeden i ten sam, podczas gdy celem reformy rolnej jest właśnie utworzenie z jednego dużego obszaru, należącego do jednego właściciela, większej ilości samodzielnych jednostek gospodarczych. Jeżeli więc art. 22 ustawy uwłaszczeniowej przewiduje dla właściciela umniejszonego przez uwłaszczenie obszaru uzupełnienie tego obszaru do normy w tym artykule przewidzianej, aby nie tworzyć gospodarstw karłowatych, sprzecznych z zasadami reformy rolnej, to tem więcej musi przysługiwać właścicielowi uwłaszczonego obszaru — skoro już tego uwłaszczenia z powodów w art. 22 podanych nie da się uniknąć — prawo do otrzymania ekwiwalentu w naturze wzamian za cały i jedyny zabrany mu jego grunt, a to tem więcej, że cena, jaką ten właściciel ma w myśl art. 12 ustawy uwłaszczeniowej otrzymać od uwłaszczonego dzierżawcy, bynajmniej nie odpowiada odszkodowaniu za przymusowy wykup, przewidzianemu w ustawie o wykon. ref. roln.

Tylko tego rodzaju wykładnia art. 22 ustawy uwłaszczeniowej, odnośnie do właściciela, któremu jedyną i całą jego nieruchomość na uwłaszczenie długoletniego dzierżawcy zabrano, jest logicznym skutkiem wyżej wspomnianego stanowiska, zajętego przez NTA w wyroku Nr. 292 A.

Wykładnia ta nie odbiera też ustawie uwłaszczeniowej charakteru ustawy wyjątkowej, ponieważ nie jest sprzeczna z przepisem art. 99 konstytucji, a wynika natomiast z ducha i celu ustawy uwłaszczeniowej, która zupełnego wywłaszczenia właścicieli nieruchomości ziemskich przez długoletnich dzierżawców ich gruntów nie przewiduje.

Dr. Wł. Podczaski

1547.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Legitymacja do skargi.

Pracodawca nie jest uprawniony do zaskarżenia przed NTA orzeczenia, odmawiającego prawa do świadczeń na wypadek braku pracy jego pracownikowi. (Teza).

Postanowienie NTA z 9 stycznia 1936 l. rej. 5832/33 w sprawie Urzędu Dowództwa Obszaru Warownego w Wilnie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu wileńskiemu w przedmiocie świadczeń Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych dla Marjana D., b. pracownika skarżącego Urzędu.

Zaskarżonem orzeczeniem Urząd Wojewódzki wileński zatwierdził

decyzję Z. U. P. U. w Warszawie z 14 listopada 1932, odmawiającą Marjanowi D. świadczeń z powodu braku pracy, wskutek utraty zajęcia w Szefostwie Fortyfikacji Obszaru Warownego w Wilnie, w którem D. był zatrudniony w charakterze technika mierniczego od 20 maja 1930 do 15 lipca 1932.

Powyższe orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego zaskarżyła do NTA Prokuratorja Generalna Rzplitej, działająca w imieniu i na rzecz Urzędu Dowództwa Obszaru Warownego w Wilnie. Przypozwany Z. U. P. U. w Warszawie w odpowiedzi na skargę wniósł o pozostawienie skargi bez rozpoznania z powodu braku legitymacji skarżącego do wniesienia skargi.

Zarzut ten NTA uznał za uzasadniony.

Jak wynika z art. 49 prawa o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., do zaskarżenia orzeczenia lub zarządzenia władzy administracyjnej przed NTA jest uprawniony tylko ten, czyje prawo podmiotowe zostało danem orzeczeniem lub zarządzeniem władzy administracyjnej naruszone. Prawo zaś do świadczeń na wypadek braku pracy w myśl art. 17 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. ma ubezpieczony pracownik, o ile odpowiada wymienionym w tymże przepisie warunkom. Z tego wynika, że orzeczenie władzy administracyjnej, odmawiające — jak w danym wypadku — prawa do świadczeń na wypadek braku pracy, może naruszać prawa podmiotowe tylko ubezpieczonego pracownika, a nie jego pracodawcy, a zatem pracodawca nie jest uprawniony do zaskarżenia przed NTA orzeczenia, odmawiającego prawa do świadczeń na wypadek braku pracy jego pracownikowi. Podniesiona w skardze okoliczność, że pracodawca jest zainteresowany w tem, aby Z. U. P. U. przyznał należne jego pracownikowi świadczenia, a to z uwagi na konsekwencje, przewidziane w ust. 3 art. 112 powołanego wyżej rozporządzenia o ubezp. prac. umysł., nie może stanowić podstawy do przyznania pracodawcy prawa do wniesienia wymienionej skargi do NTA, gdyż — jak to wynika z art. 49 prawa o NTA — do wniesienia skargi uprawniony jest ten, kto twierdzi, że naruszono jego prawo lub obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej, a więc nie ten, kto twierdzi, że posiada interes w takiem lub innem rozstrzygnięciu władzy o uprawnieniach osoby trzeciej.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA w myśl art. 61 p. 5 prawa o NTA pozostawił niniejszą skargę bez rozpoznania.

1548.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Żądanie pouczenia o środkach prawnych.

Przewidziane w ust. 2 art. 77 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) zgłoszenie żądania pouczenia o środkach prawnych, jak i udzielenie tego pouczenia, wymagają sformułowania na piśmie, już to w odrębnym akcie pisemnym, już to protokólarnie. (Teza).

Wyrok NTA z 21 lutego 1936 l. rej. 4810/32 w sprawie Bernarda Senkowskiego przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie zwolnienia ze służby.

...Według przepisu ust. 2 art. 77 rozporządzenia o post. admin., jeśli władza wogóle zaniedba objaśnić stronę o przysługującem jej prawie odwołania lub skargi, strona może w ciągu 2 tygodni od chwili ogłoszenia lub doręczenia jej decyzji domagać się wydania lub też przesłania jej takiego objaśnienia i w tym wypadku termin dla wniesienia odwołania lub skargi liczy się od dnia otrzymania od władzy objaśnienia.

...Z uwagi na okoliczność, iż chodzi tu o ścisłe oznaczenie terminu zarówno co do zgłoszenia żądania o pouczenie, jak i co do udzielenia tego pouczenia, odnośne akty, t. j. zgłoszenie żądania i udzielenie pouczenia, wymagają sformułowania na piśmie, już to w odrębnym akcie pisemnym, już to protokólarnie....

1549.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Postępowanie w sprawach likwidacji mienia b. ros. osób prawnych.

Postępowanie w sprawach likwidacji mienia b. ros. osób prawnych nie jest zasadniczo wyłączone z pod działania przepisów rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 8 maja 1935 l. rej. 7309/33 w sprawie Michała Ałtuchowa w Rydze przeciw Komitetowi Likwidacyjnemu do spraw b. ros. osób prawnych w przedmiocie wydania odpisów sprawozdań kasowych i bilansów b. ros. „Spółki Akc. Wodociągu Białostockiego".

Decyzją z 29 lipca 1933 Komitet Likwidacyjny do spraw b. ros. osób prawnych na zasadzie art. 71 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie uwzględnił podania Michała Ałtuchowa, akcjonarjusza b. ros. „Spółki Akc. Wodociągu Białostockiego", z 14 lipca 1933, w którem to podaniu Ałtuchow prosił o sporządzenie na jego rachunek i wydanie mu odpisów rocznych sprawozdań kasowych i bilansów wspomnianej spółki za cały czas trwania likwidacji. Na to Ałtuchow wniósł 11 sierpnia 1933 do wymienionego wyżej Komitetu nowe podanie, w którem, powołując się na załączone do tego podania dowody, stwierdzające jego prawo własności do 4550 akcyj wspomnianej spółki, oraz na art. 17 rozporządzenia o likwidacji mienia b. ros. osób prawnych (poz. 293/33 Dz. Ust.), prosił ponownie o sporządzenie na jego rachunek i wydanie mu wyżej wymienionych odpisów. Podanie to Komitet Likwidacyjny decyzją z 28 sierpnia 1933 załatwił również odmownie, podając w uzasadnieniu, że przepisy pow. rozporządzenia o likw. nie przewidują prawa akcjonarjuszów lub wierzycieli do wglądu i do kontroli rachunkowości mas likwidacyjnych.

Obie powyższe decyzje zaskarżył Ałtuchow do NTA, podnosząc w skardze, że władza pozwana bezprawnie odmówiła mu wglądu do rachunkowości przeprowadzanej likwidacji mienia wspomnianej spółki.

Rozpatrując ten zarzut, NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z treści przytoczonych wyżej zaskarżonych decyzyj, władza pozwana nie uwzględniła wymienionych wyżej podań skarżącego: pierwszego z 14 lipca 1933 ze względów formalnych, jako nie nadającego się do merytorycznego załatwienia dla braku podstawy prawnej i faktycznej, a drugiego z 11 sierpnia 1933 z powodu, że przepisy powołanego wyżej rozporządzenia o likw. nie zawierają postanowień, któreby przyznawały akcjonarjuszom i wierzycielom prawo wglądu do akt przeprowadzanej likwidacji.

W obu tych wypadkach zapatrywanie władzy pozwanej nie jest trafne.

Jak wynika z art. 9 pow. rozporządzenia o likw., akcjonarjusze i wierzyciele osoby prawnej, której mienie podlega likwidacji, mają prawo zgłaszania swych roszczeń, a w konsekwencji tego mają oczywiście również i prawo wnoszenia do Komitetu Likwidacyjnego w toku postępowania likwidacyjnego podań we wszystkich kwestjach, wynikających z tytułu uczestnictwa ich w postępowaniu likwidacyjnem wskutek zgłoszonego roszczenia; obowiązkiem zaś Komitetu Likwidacyjnego, jako władzy, powołanej do rozstrzygania zgłoszonych roszczeń, jest podania te załatwić. Z tego wynika, że podanie skarżącego z 14 lipca 1933 o wydanie mu odpisów z dokumentów znajdujących się w aktach, dotyczących likwidacji mienia b. ros. „Spółki Akc. Wodociągu Białostockiego", niezależnie od zasadności

tego podania, w żadnym razie nie mogło być odrzucone, jak to uczyniła w danym wypadku władza pozwana, bez rozważenia na zasadzie art. 71 rozporządzenia o post. admin., ponieważ żadna z przewidzianych w tym artykule przyczyn, uzasadniających pozostawienie podania bez załatwienia, w danym wypadku nie zachodzi. Powołany bowiem artykuł, jak to wynika z jego treści, dotyczy wyłącznie tych wypadków, gdy z samego podania jest już oczywistem, że nie może ono być wogóle załatwione przez władzę administracyjną. Z powyższego wynika, że władza pozwana, odmawiając skarżącemu uwzględnienia jego podania z 14 lipca 1933, powołała się w zaskarżonej decyzji z 29 lipca 1933 na błędną podstawę prawną, przez co naruszyła ze szkodą dla skarżącego formy postępowania administracyjnego, co w myśl art. 84 p. 3 prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) skutkuje uchylenie wymienionej decyzji z powodu wadliwego postępowania.

Również nie mógł NTA uznać za trafny powodu odmownego załatwienia podania skarżącego z 11 sierpnia 1933 o wydanie tych samych odpisów z dokumentów, przytoczonego w decyzji z 28 sierpnia 1933. Brak bowiem w rozporządzeniu o likw. postanowień, normujących prawa akcjonarjuszów i wierzycieli do przeglądania akt i otrzymywania odpisów ze znajdujących się w nich dokumentów, sam przez się nie daje jeszcze podstawy do przyjęcia, żeby prawa te wymienionym osobom wcale nie przysługiwały. O ile chodzi o uprawnienia osób, uczestniczących w postępowaniu przed Komitetem Likwidacyjnym, to poza wyjątkami, przewidzianemi w art. 4, 9, 10 i 19 rozporządzenia o likw., w myśl art. 1 rozporządzenia o post. admin. stosują się ogólne przepisy tego rozporządzenia, gdyż postępowanie w sprawach likwidacji mienia b. ros. osób prawnych nie zostało zasadniczo wyłączone z pod działania przepisów rozporządzenia o post. admin., jak wynika z art. 112—116, które, wyliczając wyjątki, na jakie nie rozciąga się to rozporządzenie, spraw likwidacji mienia b. ros. osób prawnych wcale nie wymieniają. Uprawnienia zaś osób, uczestniczących w postępowaniu administracyjnem, zostały dokładnie unormowane w ust. 2 i 3 art. 14 rozp. o post. admin. A ponieważ tych postanowień władza pozwana, jak to wynika z zaskarżonej decyzji z 28 sierpnia 1933, nie wzięła zupełnie pod uwagę, NTA uznał, że i w tym wypadku naruszono ze szkodą dla skarżącego formy postępowania.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA uchylił obie zaskarżone decyzje z powodu wadliwego postępowania, z pominięciem pozostałych wywodów skargi, jako w tym stanie rzeczy narazie bezprzedmiotowych.

1550.

SAMORZĄD.

Prawa koncesjonarjusza rzeźni miejskiej z koncesji przedwojennej.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa poz. 361 Dz. Ust. nie uchyliło prawa koncesjonarjusza rzeźni miejskiej w Łodzi do badania i stemplowania mięsa, przywożonego do miasta, tudzież pobierania z tego tytułu ustanowionej opłaty, które to prawo służy pomienionemu koncesjonarjuszowi na podstawie zatwierdzonej przez cesarza rosyjskiego uchwały Komitetu Ministrów z 4 lutego 1899. (Teza).

Wyrok NTA z 18 maja 1934 l. rej. 3689/31 w sprawie Spółki Akc. „Warszawskie Towarzystwo Budowy i Eksploatacji Rzeźni Miejskich" przeciw Ministerstwu Rolnictwa w przedmiocie prawa badania mięsa, przywożonego do Łodzi.

Spółka Akc. „Warszawskie Towarzystwo Budowy i Eksploatacji Rzeźni Miejskich" na mocy koncesji z r. 1899 użytkuje rzeźnię miejską w Łodzi, przyczem miała przyznane sobie prawo: 1) wyłącznego uboju zwierząt rzeźnych na obszarze m. Łodzi, oraz 2) badania przez lekarzy weterynaryjnych rzeźni miejskiej i znakowania mięsa, przywożonego do Łodzi, z pobieraniem opłaty za te czynności.

Wojewoda łódzki pismem z 22 lutego 1930 zawiadomił zarząd rzeźni łódzkiej, iż rzeźnia ta nie może nadal wymagać przedstawiania sobie do ponownego badania przywożonego na obszar m. Łodzi mięsa, uprzednio już przez lekarza weterynaryjnego zbadanego i zaopatrzonego w świadectwo urzędowego badania zgodnie z rozporządzeniem Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust., oraz że reskrypt wojewódzki z 24 grudnia 1929, skierowany do Prezydenta m. Łodzi i normujący tryb sprawdzania i znakowania świadectw zbadania mięsa poza granicami m. Łodzi, nie może być zmieniony, jako oparty na zacytowanem wyżej rozporządzeniu Ministra Rolnictwa.

Na decyzję Wojewody wspomniane Towarzystwo wniosło odwołanie do Ministerstwa Rolnictwa, a ponadto dodatkowo przedłożyło obszerny memorjał, uzasadniający prawa Towarzystwa do stemplowania mięsa, przywożonego do Łodzi.

Ministerstwo Rolnictwa decyzją z 5 lutego 1931 odwołania nie uwzględniło i, odpowiadając na zarzuty i wywody skarżącego Towarzystwa, wyjaśniło, co następuje: Decyzja Wojewody jest zgodna z przepi-

sami art. 15 i 18 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 361 Dz. Ust. i §§ 38, 40 i 41 rozp. wykon. Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust. Przepisy te regulują sprawę badania i znakowania mięsa w sposób sprzeczny z prawem wyłącznem, które Towarzystwo opiera na treści swojej koncesji. Przepisy prawne, na tle których wydana została koncesja, przewidują wprawdzie monopol rzezi dla rzeźni miejskich, natomiast nie znają nietylko monopolu oględzin mięsa, dowożonego do miasta, lecz wogóle nie ustanawiają potrzeby takich oględzin. Natomiast przepisy, obowiązujące obecnie, wymagają badania mięsa przed i bezpośrednio po uboju, wobec czego ponowne badanie w granicach miasta staje się zupełnie zbędne. Przyjmując, że zatwierdzone przez cesarza postanowienie Komitetu Ministrów z 4 lutego 1899, na którem Spółka opiera swoje prawa, stanowi istotnie „lex specialis", to niemniej wysuwana przez Spółkę zasada, iż „lex generalis posterior non derogat priori speciali", nie jest bynajmniej niewzruszalna i sprawę tę rozstrzyga w każdym poszczególnym przypadku treść ustawy późniejszej. Wniosek, iż zasada powyższa nie jest bezwzględna, da się wysnuć i z judykatury polskiej, jeżeli wziąć pod uwagę wyroki SN — Zbiór orz. Zgr. Og. SN z r. 1922/25 Nr. 26 i 35, oraz wyrok NTA z 9 listopada 1926 l. rej. 590/25. Gdy przepis specjalny nie da się żadną miarą pogodzić z ogólną normą późniejszą, należy uznać przepis ten za uchylony przez normę ogólną. Ponadto wykładnią art. 120 ustawy z 17 lutego 1922 poz. 164 Dz. Ust. w zacytowanym wyżej wyroku NTA da się w całej pełni zastosować i do art. 42 cyt. rozporządzenia z 22 marca 1928, rozporządzenie to bowiem w danej sprawie ma decydujące znaczenie, jako normujące na nowo w interesie publicznym pewną gałąź administracji publicznej. Przyznanie w koncesji Spółce wyłącznego prawa weterynaryjno-policyjnych oględzin mięsa było przelaniem na nią pewnych funkcyj publicznych w zakresie policji sanitarnej, co nie da się pogodzić z zasadami konstytucyjnemi Państwa Polskiego. Należy zatem uznać, że monopol ten wygasł, jako sprzeczny z konstytucją. Zresztą, gdy chodzi o wykonywanie pewnych agend administracji publicznej, nie może być mowy o prawie nabytem, gdyż władzy w tych wypadkach służy prawo wprowadzania jednostronnie zmian w interesie publicznym do technicznych warunków eksploatacji poszczególnych koncesyj, a tem bardziej może to być dokonane w drodze wydania nowych ustaw i rozporządzeń. Zresztą wogóle zasada praw dobrze nabytych musi ustąpić wobec przepisów ustawowych, wydanych w interesie publicznym. Również zasada, iż prawo stanowi tylko na przyszłość, nie jest bezwzględna i może być przez ustawę uchylona w sposób wyraźny lub milczący, a z reguły nie ma zastosowania do ustaw, normujących porządek publiczny. Z zasadą praw nabytych wiąże się kwestja odszkodowania. O od-

szkodowanie w danej sprawie nie chodzi, jednak należy zaznaczyć, że odszkodowanie się nie należy, gdyż ograniczenie praw Spółki nie wynika z zarządzenia, lecz jest refleksem na uprawnienie indywidualne przedmiotowej normy prawa. W naturze koncesji o charakterze publicznym tkwi warunek, iż wykonywanie jej winno zgadzać się z każdocześnie obowiązującym stanem prawnym. Zresztą i sama doktryna praw nabytych nie jest w nauce bezwzględna, od prawodawcy bowiem, wydającego nową ustawę, zależy ustalenie, czy zachodzi obowiązek odszkodowania za prawa nabyte, kasowane czy też ograniczane przez tę ustawę. W tym kierunku wypowiedział się NTA w wyrokach, wydanych w innych sprawach, jak np. z 24 stycznia 1928 l. rej. 2303/25 (Zb. wyr. Nr. 1360) oraz z 28 maja 1930 l. rej. 1331/28 (Zb. wyr. Nr. 250 A). W każdym razie odszkodowanie mogłoby się należeć Towarzystwu od gminy m. Łodzi, a nie od Skarbu Państwa. Gdy chodzi o wpływ zarządzenia władzy na finansową wartość koncesji, to kwestja ta nie może być rozważana w sprawie niniejszej. Skoro ze względu na wypadek siły wyższej, jakim jest dla stron nowa ustawa, należy gminę m. Łodzi uważać za zwolnioną od odnośnych obowiązków, przyjętych na siebie w umowie koncesyjnej, i od obowiązku odszkodowania — to Spółka ma ewentualnie prawo żądać od gminy rewizji lub rozwiązania umowy; ta sprawa jednak należy już do zakresu działania sądów powszechnych.

Orzeczenie Ministerstwa zaskarżyła Spółka do NTA, który, rozpoznając zarzuty skargi oraz wywody władzy pozwanej, rozważył, co następuje:

Władza pozwana po zacytowaniu przepisów, które obowiązywały w r. 1899 na obszarze b. Królestwa Kongresowego w sprawie rzeźni, dochodzi do wniosku, że i monopol rzezi dla rzeźni miejskich zupełnie wyraźnie i stanowczo w tych przepisach nie jest wyrażony, natomiast o monopolu oględzin mięsa, dowożonego do miast dla rzeźni miejskich, niema tam wogóle mowy.

Z powyższych jednak okoliczności taki tylko da się wysnuć wniosek, że ówczesny stan prawny skłonił władze miejskie m. Łodzi i pierwotnego koncesjonarjusza Ksawerego Jelskiego do wyjednania, w celu uzyskania wyłącznych uprawnień we wskazanym kierunku dla rzeźni miejskiej w Łodzi, zatwierdzenia warunków odnośnej koncesji za pośrednictwem Komitetu Ministrów przez cesarza. Zatwierdzenie to nastąpiło 4 lutego 1899 i w ten sposób koncesjonarjusz rzeźni miejskiej w Łodzi otrzymał uprawnienia, jak to władza pozwana sama przyznaje w zaskarżonem orzeczeniu, w drodze uzyskania specjalnej normy ustawowej.

Na podstawie tego zatwierdzonego przez cesarza postanowienia Komitetu Ministrów zawarta została pomiędzy koncesjonarjuszem Ksawerym

Jelskim i Zarządem m. Łodzi w dn. 12/24 maja 1899 przed notarjuszem Gruszczyńskim w Łodzi za Nr. Rej. 3730 umowa, na mocy której Jelski zobowiązał się zbudować własnym kosztem za sumę 787.107 rb. 81 kop. rzeźnię miejską z targowiskiem, które po upływie okresu eksploatacji rzeźni przechodzą na własność miasta (§§ 1 i 4). Okres eksploatacji wynosi 40 lat od daty otwarcia rzeźni (§ 5) i w tym okresie koncesjonarjuszowi służy wyłączne prawo prowadzenia rzeźni i targowiska w m. Łodzi, tudzież prawo i obowiązek poddawania oględzinom weterynaryjno-policyjnym mięsa zwierząt, zabitych poza obrębem rzeźni miejskiej, przywożonego do miasta na sprzedaż w każdej postaci (§ 13). Umowa zawiera następnie taryfę opłat za poszczególne czynności, dokonywane w rzeźni miejskiej, a w tej liczbie pod lit. i) oznaczono za badanie sanitarne mięsa przywożonego opłatę od każdego puda po 20 kop.

Wyszczególnione w tej taryfie pobory miały niewątpliwie stanowić w okresie eksploatacji koncesji oprocentowanie i amortyzację wyłożonego przez koncesjonarjusza kapitału z takiem wyrachowaniem, ażeby po upływie 40 lat kapitał mógł być zamortyzowany, i w związku z tem cały zakład przechodził już nieodpłatnie na rzecz gminy miejskiej.

Podstawą uprawnień koncesjonarjusza jest, jak z powyższego wynika, prawo monopolu rzezi w obrębie miasta, niemniej jednak ważne jest i drugie wyżej wymienione upoważnienie, mianowicie prawo kontrolowania mięsa, do miasta przywożonego. Ta ostatnia czynność ma niewątpliwie również, jak to słusznie podnosi władza pozwana, charakter policyjno-sanitarny. Rzeźnia miejska zobowiązana została do kontrolowania przywożonego mięsa przez lekarzy weterynarji, urzędujących w rzeźni i opłacanych ze środków rzeźni, lecz pozostających w służbie miejskiej. Nałożony na koncesjonarjusza powyższy obowiązek wypływał z troski władzy o zapewnienie ludności m. Łodzi zdrowego mięsa. Cel ten przyświecał przy powzięciu postanowienia o urządzeniu rzeźni miejskiej, a tenże cel również podyktował władzy nakaz sprawdzania zdrowotności mięsa przywożonego. Niemniej w tym punkcie koncesji łączy się interes publiczny z prywatnym interesem koncesjonarjusza. Koncesjonarjusz, wkładając w urządzenie rzeźni poważny kapitał, który miał być całkowicie zamortyzowany w okresie eksploatacji koncesji, jest zainteresowany zarówno w wysokości dochodów, bezpośrednio z eksploatacji rzeźni płynących, jak i, wobec monopolowego charakteru koncesji, w utrudnianiu możliwej konkurencji. Przyznane koncesjonarjuszowi wyłączne prawo rzezi na obszarze miasta mogłoby się stać wprost iluzorycznem, gdyby rynek miejski został opanowany przez mięso, dowożone z poza granic miasta, produkowane w rzeźniach pozamiejskich z mniejszym nakładem kapitału i z tego powodu tańsze, aniżeli mięso, pochodzące z miejskiej rzeźni łódzkiej.

W opłacie zatem taryfowej od puda przywożonego i kontrolowanego mięsa niewątpliwie tkwi, obok opłaty za przeprowadzenie oględzin weterynaryjnych i za ostemplowanie, również pewna nadwyżka, która stanowi zarówno dodatkowy czysty dochód z prowadzenia rzeźni miejskiej, jak i dodatkowe opodatkowanie mięsa dowożonego w celu podniesienia jego ceny rynkowej w interesie rzeźni miejskiej. Gdyby w tym wypadku, jak to twierdzi władza pozwana, chodziło wyłącznie o wykonywanie funkcji sanitarno-policyjnej i pobieranie opłaty wyłącznie za te czynności, koncesjonarjusz obecnie nie miałby żadnego interesu opierać się zwolnieniu go przez władzę od tych funkcyj. Powstanie niniejszej sprawy dowodzi, że koncesjonarjusz w utrzymaniu tych funkcyj jest materjalnie zainteresowany, jak zresztą to wyraźnie w toku postępowania administracyjnego i w skardze oświadcza.

W związku z powyższem należy w dalszym ciągu rozważyć, jaki wpływ na prawa koncesjonarjusza mogło wywrzeć wydane z mocą ustawy rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa poz. 361 Dz. Ust. Niewątpliwe jest przedewszystkiem, że skoro samo wydanie koncesji na prowadzenie rzeźni miejskiej w Łodzi było podyktowane troską władzy o zapewnienie ludności zdrowotnych warunków, a więc nastąpiło w interesie publicznym, to, gdyby następnie ta dziedzina życia publicznego uległa tak radykalnie innemu uregulowaniu, że tekst koncesji mógłby się znaleźć w sprzeczności z nowemi warunkami współżycia, prawodawca mógł niewątpliwie w nowo wydanych przepisach uchylić wszystkie sprzeczne z nowym porządkiem rzeczy normy, a w tej liczbie również i uprawnienia, przyznane w drodze koncesji. Lecz skoro te uprawnienia powstały w drodze normy ustawodawczej „lex specialis", to i uchylenie ich winno nastąpić wyraźnie i niedwuznacznie.

Zacytowane rozporządzenie takich kategorycznych przepisów, które orzekałyby o skasowaniu przywilejów, przyznanych koncesjonarjuszowi rzeźni łódzkiej lub wogóle zastrzeżonych w uprzednio wydanych koncesjach na budowę i prowadzenie rzeźni, nie zawiera. Władza pozwana wniosek swój o ustaniu uprawnień koncesjonarjusza łódzkiego odnośnie do stemplowania mięsa dowożonego opiera na treści art. 18 i 42 rozporządzenia. Art. 18 stanowi, że poza przypadkami, gdy mięso pierwotnie było zbadane przez oglądacza (art. 15) lub gdy co do wyniku badania zgłasza sprzeciw posiadacz lub władza nadzorcza (art. 16 i 17), — mięso, urzędowo zbadane i oznakowane, nie podlega ponownemu badaniu urzędowemu, artykuł 42 zaś pozbawia mocy obowiązującej przepisy w przedmiotach, objętych rozporządzeniem, oraz wyszczególnia odnośne przepisy, wydane przez rządy zaborcze.

Trybunał nie podziela tego zapatrywania władzy pozwanej. Treść

art. 18 należy interpretować w związku z innemi przepisami tegoż rozporządzenia, a w szczególności z art. 3 i 8, według których zwierzęta, przeznaczone na rzeź, podlegają urzędowemu badaniu przed ubojem i po uboju, urzędowe zaś badanie przeprowadzają w zasadzie pozostający w służbie komunalnej lekarze weterynaryjni. Odmiennie zatem od stanu rzeczy dotychczasowego, obecnie mięso, dowożone do miasta, jest w zasadzie zbadane należycie na miejscu i daje gwarancję zdrowotności, wobec czego nie zachodzi potrzeba ponownego jego badania w mieście. Niema potrzeby badania, lecz z tego nie wynika zakaz ponownego sprawdzenia tam, gdzie takie sprawdzenie odbywa się na podstawie specjalnych przepisów. Jeżeli rzeźnia miejska m. Łodzi, mając dowiezione mięso z należytem ostemplowaniem przez lekarza weterynaryjnego, nie ma potrzeby badać ponownie tego mięsa ze stanowiska zdatności jego do użytku, to jeszcze z tego nie wynika, ażeby straciła ona prawo kontroli tego mięsa przez swoje organa, oznaczenia go stemplem, że w rzeźni było okazane, i ściągnięcia należnych jej poborów.

Prawa tego nie utraciła, gdyż art. 42 zacytowanego wyżej rozporządzenia należy komentować w tym kierunku, że znosi on przepisy, które tak, jak i obecne rozporządzenie, regulują, jako norma ogólna, przedmioty, rozporządzeniem objęte, nie dotyczy zaś przepisów specjalnych, ani tem bardziej przywilejów osób prywatnych, na takich przepisach opartych.

Władza powołuje się następnie na §§ 38, 40 i 41 rozp. wykon. Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust. Przepisy te głoszą, że mięso, oznakowane jako zdatne do użycia, dopuszcza się do obrotu, że ponowne badanie przewidziane jest w wypadkach, gdy mięso uprzednio zbadał oglądacz, że mięso, przywożone do innej miejscowości, musi być zaopatrzone w świadectwo, stwierdzające zdatność jego do spożycia, że władze uprawnione są do sprawdzania tych świadectw oraz oznakowania mięsa, lecz ani za ponowne zbadanie, ani za wystawienie świadectwa nie są upoważnione do pobierania opłat. Z powyższych jednak przepisów, a w szczególności z prawa władzy komunalnej do sprawdzania świadectw oraz oznakowania mięsa przywożonego, da się, wręcz przeciwnie, niż to uczyniła władza pozwana, wysnuć wniosek, że uprawnienia w tej mierze rzeźni miejskiej w Łodzi pozostają w mocy, acz w zmodyfikowanej nieco postaci, i pod rządem nowych przepisów. Jedynie przepis o niepobieraniu opłat jest stanowczo niezgodny z warunkami koncesji, lecz jako przepis, wydany przez władzę administracyjną w rozporządzeniu wykonawczem, nie może on znieść uprawnienia rzeźni, nabytego w drodze normy ustawowej.

W tych warunkach z przeglądu obowiązujących obecnie przepisów—

wbrew twierdzeniu władzy — nie da się z całą oczywistością wysnuć wniosek, że z chwilą wejścia ich w życie uprawnienia koncesjonarjusza rzeźni miejskiej w Łodzi zostały, o ile chodzi o badanie dowożonego mięsa, zniesione.

Stanowisko, zajęte przez władzę, nie da się pozatem pogodzić i z ogólną zasadą, że „lex generalis posterior non derogat legi speciali priori". Zasada ta, jakkolwiek — jak to słusznie zaznacza władza pozwana z powołaniem się na komentatorów prawa administracyjnego Blondeau i Jèze — nie może być stosowana w dziedzinie prawa publicznego bezwzględnie, niemniej jednak, jak to powołany przez władzę komentator Jèze słusznie zaznacza, zmiany ustaw w tej dziedzinie nie mogą dotyczyć ani zmieniać osobistych uprawnień, na koncesjach opartych (poz. 180), chybaby utrzymanie odnośnych przywilejów pozostawało istotnie w sprzeczności z zasadniczemi normami ustrojowemi Państwa, co w danym wypadku nie ma miejsca.

Jeżeli chodzi o judykaturę polską, to należy zaznaczyć, że SN w zacytowanych przez władzę pozwaną wyrokach stanął na odmiennem od władzy stanowisku, mianowicie na stanowisku uszanowania zacytowanej powyżej zasady ogólnej, wyrok zaś NTA l. rej. 590/25 nie może mieć w sprawie niniejszej decydującego znaczenia, dotyczy on bowiem stosunków o charakterze ściśle publiczno-prawnym, w których interes prywatny nie odgrywa żadnej roli, mianowicie stosunku urzędników państwowych, pozostających w służbie czynnej, do Państwa, a w tej dziedzinie zasada praw nabytych nie może być w całej pełni utrzymana.

Na podstawie powyższych rozważań NTA doszedł do wniosku, że władza pozwana oparła swoje zarządzenia w sprawie niniejszej na mylnej wykładni przepisów obowiązujących, i wobec tego uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Orzeczenie to opiera się na zbyt sztywnem zastosowaniu zasady „lex posterior generalis non derogat priori speciali". W szczególności przyjmuje:

1) że domniemanie przemawia za stosowaniem zasady „lex posterior generalis non derogat priori speciali";

2) że domniemanie to ustępuje tylko w razie oczywistego zniesienia przez przepisy późniejsze przywilejów nabytych na podstawie dawniejszych norm ustawodawczych, lub gdyby utrzymanie odnośnych przywilejów pozostawało istotnie w sprzeczności z zasadniczemi normami ustrojowemi Państwa;

3) że w niniejszym wypadku nie da się z całą oczywistością wysnuć wniosku o zniesieniu owych przywilejów wcześniejszych przez normy ustawodawcze polskie;

4) że wypadek niniejszy należy odróżnić od sprawy uposażenia urzędników państwowych, która dotyczy stosunku o charakterze ściśle publiczno-prawnym.

ad 1) Zasada „lex posterior generalis non derogat priori speciali" nie jest, przynajmniej w zakresie prawa publicznego, normą prawną, jak przepisy konstytucji

czy ustawy, lecz może być stosowana chyba jako t. zw. ogólna reguła prawna, czyli jako reguła rozumowania prawniczego, więc jako wskazówka pomagająca przy ustalaniu mocy obowiązującej jakiejś normy ustawodawczej. Treścią jej jest tylko przypomnienie, że późniejsza ogólna norma ustawodawcza niekoniecznie musi znieść poprzednie normy specjalne, — niekoniecznie dlatego, że może nie chcieć ich znieść; czy chciała je znieść czy nie, należy dopiero stwierdzić; niema jednak domniemania, z którego wynikałaby koniecznie dalsza moc obowiązująca poprzednich norm specjalnych. o ile nie nastąpi wyraźne zniesienie; niema bowiem żadnej prawnej podstawy przyjęcia mocy obowiązującej takiego domniemania.

W szczególności niema takiej podstawy w prawie publicznem polskiem, a wobec odrębności prawno-publicznych zagadnień polskich nie miałyby mocy wiążącej przykłady, zaczerpnięte z innych systemów prawa publicznego — równie jak analogje prawa prywatnego. Wypadek niniejszy jest jednym więcej dowodem konieczności wypracowania zasad t. zw. części ogólnej prawa publicznego.

ad 2) że przywileje, ustanowione przez poprzednie normy ustawodawcze specjalne, przestają obowiązywać w razie oczywistego zniesienia przez przepisy późniejsze lub gdyby utrzymanie odnośnych przywilejów pozostawało istotnie w sprzeczności z zasadniczemi normami ustrojowemi Państwa, to pewna. Jednakże na tem nie koniec: choć Państwo Polskie naogół utrzymało w mocy normy ustawodawcze, pochodzące z czasów zaborczych, należy mniej formalistycznie przestrzegać zasady utrzymania norm o wykonywaniu funkcyj prawno-publicznych przez osoby prywatne, o ile funkcje te nadały władze zaborcze, niż gdyby szło np. o przywileje nadane już przez prawo pozaborcze polskie. Naprzód bowiem racja stanu państw zaborczych była inna, następnie powojenny rozwój cywilizacji materjalnej i stosunków prawno-publicznych może w interesie publicznym nakazywać zmianę organizacji, która przed wojną wydawała się najbardziej celową. Wskazówka, zawarta w zasadzie „lex posterior generalis non derogat priori speciali", wymaga więc mniej dokładnego stosowania w takich wypadkach. W wypadku niniejszym nie można twierdzić, że system, którego wyrazem była koncesja z r. 1899, z pewnością odpowiada stosunkom nowoczesnym; mamy tu bowiem do czynienia z funkcjami policyjno-sanitarnemi, więc funkcjami dziś normalnie wykonywanemi przez władzę państwową, — funkcjami oddanemi jednak osobie prywatnej; samo też orzeczenie NTA wskazuje, że chodziło ponadto o zapewnienie koncesjonarjuszowi korzyści materjalnych, z których bądź co bądź wynikało podrożenie mięsa celem podniesienia dochodów koncesjonarjusza jako osoby prywatnej. System ten pozostaje w sprzeczności wprawdzie nie z zasadniczemi normami ustrojowemi Państwa, ale z duchem nowoczesnej organizacji publicznej w państwie typu zachodniego, jakiem jest Państwo Polskie; wyrazem tego ducha jest właśnie rozporządzenie z mocą ustawy z r. 1928.

ad 3) Rozporządzenie to z 22 marca 1928 poz. 361 Dz. Ust. wprowadza jednolity sposób badania i znakowania mięsa i uchyla moc obowiązującą „wszelkich przepisów w przedmiocie objętym temi postanowieniami". Wyrażenie „wszelkich przepisów" jest tak pojemne, że obejmuje wszelkie przepisy dawniejsze polskie, a tem bardziej przepisy zaborcze. Wprawdzie następnie wyliczono niektóre ustawy zaborcze („a w szczególności..."), jednakże wyrażenie „a w szczególności" wskazuje, że wyliczono przykładowo tylko niektóre dawniejsze ustawy, które sprawę normowały sposobem ogólnym, uchylając zarazem moc obowiązującą wszystkich innych przepisów w tym przedmiocie, bez potrzeby osobnego ich wyliczenia.

Zupełnie odrębna jest kwestja, czy przez uchylenie przepisów z r. 1899 koncesjonarjusz w niniejszym wypadku nie zostaje pokrzywdzony, czy przywileje jego nie

były częścią jego „mienia" w rozumieniu art. 99 konstytucji marcowej (obecnie utrzymanego w mocy art. 81 konstytucji kwietniowej), czy nie nastąpiło zniesienie własności osobistej, czy zatem nie powstał obowiązek odszkodowania. Kwestja ta wykracza poza ramy niniejszego orzeczenia; w każdym zaś razie, gdyby uznać, że prawa koncesjonarjusza były częścią jego mienia, to rozporządzenie z r. 1928, mające moc ustawy, mogło właśnie na mocy art. 99 postanowić, że takie prawa, ze względu na pożytek ogółu, nie mogą należeć do osoby prywatnej.

ad 4) Ponieważ koncesjonarjusz miał wykonywać w imieniu i z upoważnienia Państwa funkcje policyjno-sanitarne, więc publiczno-prawne, przeto trudno z tego punktu widzenia odróżnić jego prawa do korzyści materjalnych od kwestji uposażenia urzędników państwowych, które daje im również prawa majątkowe, tak, że np. konstytucja niemiecka z r. 1919 w art. 129 mówi o ich prawach nabytych i zachowuje dla pretensyj z tego tytułu zwykłą drogę prawa. Jak wskazano powyżej, nasz system prawa publicznego jest odrębny i analogje z innemi państwami mogą zawodzić; jeżeli jednak nie stosuje się zasady ochrony praw nabytych do płac urzędniczych, to niema powodu stosować tę zasadę odnośnie do koncesjonarjusza rzeźni miejskiej, o ile idzie o korzyści materjalne, łączące się z wykonywaniem funkcyj prawno-publicznych.

Ludwik Ehrlich

1551.

SAMORZĄD.

Badanie zwierząt rzeźnych i mięsa jako sprawa własnego zakresu działania.

Z przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa poz. 361 Dz. Ust. oraz wykonawczego rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust. wynika, że sprawa badania zwierząt rzeźnych i mięsa należy do własnego zakresu działania związków komunalnych. (Teza).

Wyrok NTA z 9 listopada 1934 l. rej. 4069/32 w sprawie Szymona Blatta i Mendla Rubina przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie znakowania mięsa, przywożonego do m. Łodzi.

Rada Miejska m. Łodzi na posiedzeniu w dniu 17 listopada 1931 uchwaliła na mocy §§ 38—41 rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust. przepisy weterynaryjne dla mięsa, przywożonego do m. Łodzi. W § 1 powyższych przepisów pod literą „b" zamieszczono postanowienie następujące: „jeżeli w miejscu uboju mięso zostało urzędowo zbadane, oznakowane i zaopatrzone w świadectwo pochodzenia wzoru załącznika Nr. 14 do § 40 rozporządzenia Ministra Rolnictwa

z dnia 29 stycznia 1929 r. Dz. Ust. Nr. 32 poz. 305 przez urzędującego tam lekarza weterynaryjnego, to po wprowadzeniu (wwiezieniu) do Łodzi nie podlega ponownemu urzędowemu badaniu oraz pobieraniu opłat, lecz podlega na stacjach przywożonego mięsa sprawdzeniu znaków rzeźni pozamiejscowych i załączonych świadectw pochodzenia oraz znakowaniu tylko dodatkowym stemplem: „miejska stacja badania przywożonego mięsa w Łodzi Nr. 1".

Wojewoda łódzki decyzją z 15 października 1931 przyjął do wiadomości te przepisy, uzupełnił jednak, powołując się na art. 31 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej poz. 86 Dz. Ust. przytoczony wyżej przepis p. b) § 1 dodatkiem: „wyjątek stanowi mięso urzędowo zbadane i oznakowane na podmiejskiej rzeźni w Chojnach".

Od decyzji Wojewody Magistrat m. Łodzi odwołał się do Ministra Spraw Wewn., który decyzją z 24 lutego 1932, powziętą w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa, decyzję Wojewody uchylił ze względu, iż powołany przez Wojewodę art. 31 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 dotyczy nadzoru nad administracją ogólną, a nie nad samorządem miejskim, w tej zaś dziedzinie obowiązują przepisy art. 63 do 70 dekretu o samorządzie miejskim, które uprawniają władze nadzorcze do uchylania lub zawieszania postanowień organów miejskich, gdy przeczą one przepisom obowiązującym, Wojewoda zaś nie przytoczył obowiązującego przepisu prawa materjalnego, z którym niezgodna miała być uchwała Rady Miejskiej m. Łodzi z 17 listopada 1931; pozatem Wojewoda, wprowadzając do powyższej uchwały wyjątek dla rzeźni w Chojnach, postąpił sprzecznie z postanowieniem art. 41 rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929; okoliczność, jakoby nadzór weterynaryjny w rzeźni w Chojnach był ścisły, nie ma przytem żadnego znaczenia, gdyż w danym wypadku chodziło o sprawdzanie, czy mięso, wywożone do miasta, jest zaopatrzone w oznaki i świadectwo, stwierdzające, że zostało ono już należycie zbadane.

Decyzję powyższą Ministerstwa zaskarżyli do NTA koncesjonarjusze rzeźni w Chojnach, Szymon Blatt i Mendel Rubin.

NTA rozważył, co następuje:

Wbrew wnioskowi gminy m. Łodzi, Trybunał nie uważa za możliwe odmówić skarżącym legitymacji do wniesienia skargi w tej sprawie, skoro w orzeczeniu Wojewody z 15 października 1931 został im przyznany przywilej w dowożeniu mięsa do Łodzi bez dodatkowego badania i przywilej ten na skutek odwołania Magistratu m. Łodzi został im następnie przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu odjęty. W tych warunkach nie można zaprzeczyć skarżącym praw, płynących z art. 49 prawa z 27

października 1932; zarzut zaś niebrania przez skarżących udziału w postępowaniu administracyjnem również nie może być uznany za słuszny, gdyż rzekome naruszenie ich praw nastąpiło dopiero przez decyzję władzy naczelnej. Wobec tego NTA uznał za konieczne rozpoznanie poszczególnych zarzutów skargi.

Skarżący oświadczają, że Wojewoda w orzeczeniu swojem z 15 października 1931 powtórzył w odniesieniu do rzeźni w Chojnach orzeczenie swoje z 24 października 1929, które jako prawomocne nie mogło być następnie przez żadne władze naruszone. W tym względzie należy zaznaczyć, że reskrypt Wojewody z 24 października 1929 na imię Prezydenta m. Łodzi, na który powołują się skarżący, był tylko wyjaśnieniem przepisów rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 31 grudnia 1928 i wobec tego nie mógł stwarzać dla nikogo, a więc i dla skarżących, praw nabytych, któreby następnie usprawiedliwiały powoływanie się na art. 100 prawa o post. admin. Instrukcja taka mogła była przez władze w każdej chwili być poddana rewizji, czy to z własnej inicjatywy, czy na skutek ingerencji władzy przełożonej i odpowiednio skorygowana lub całkiem uchylona i z tego tytułu jeszcze żadne prawa osób prywatnych nie mogłyby być uważane za naruszone. Zarzut przeto zmiany przez władzę pozwaną prawomocnego orzeczenia z uchybieniem praw nabytych skarżących nie ma uzasadnienia w okolicznościach niniejszej sprawy.

Sporna w niniejszej sprawie jest sprawa kompetencji urzędu wojewódzkiego do zamieszczenia w przytoczonej wyżej uchwale Rady Miejskiej m. Łodzi zacytowanego wyżej dodatku, stanowiącego uprzywilejowanie rzeźni w Chojnach w sprawie wwozu do m. Łodzi mięsa. Skarżący twierdzą, iż Wojewoda władny był ten dodatek zamieścić na mocy przepisu art. 27 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust., władza pozwana natomiast stoi na stanowisku, że w danej sprawie mają zastosowanie przepisy dekretu o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 i że przepisy te Wojewoda swoją decyzją naruszył, gdyż sprawa pieczy o zdrowe mięso należy do własnego zakresu działania gmin miejskich.

Jeżeli chodzi o przepisy prawa, powoływane przez strony, to w przepisach tych wyraźnego rozstrzygnięcia powyższej kwestji nie znajdujemy. Dekret o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 w art. 11 stanowi, że do własnego zakresu działania gminy miejskiej należą wszystkie sprawy, które dotyczą dobrobytu materjalnego, rozwoju duchowego i zdrowia jej mieszkańców, a następnie, wymieniając poszczególne agendy, w punkcie 7 wymienia ochronę zdrowia publicznego. Art. 27 rozporządzenia Prezydenta z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej do zakresu działania wojewody, jako szefa administracji ogólnej,

odnosi m. i. administrację rolnictwa, wyszczególniając następnie wyjątki z tego przepisu bez wymienienia wśród tych wyjątków spraw weterynaryjnych. Art. 78 tegoż rozporządzenia przyznaje Radzie Ministrów prawo przekazywania wymienionych następnie w tymże artykule agend przez władzę państwową władzom komunalnym w zakresie poruczonym, a wśród tych agend wymienia również agendy weterynaryjne. W tych warunkach miarodajne będą przepisy specjalne, dotyczące spornej kwestji, a więc przedewszystkiem przepisy rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa poz. 361 Dz. Ust. Otóż wedle tych przepisów wyznaczanie lekarzy weterynaryjnych i oglądaczy do urzędowego badania zwierząt rzeźnych i mięsa należy w gminach miejskich o liczbie ludności ponad 10.000 oraz w tych gminach, które utrzymają rzeźnie publiczne, do tych gmin, w pozostałych zaś gminach do powiatowych związków komunalnych (art. 9); w zasadzie urzędowe badanie zwierząt rzeźnych i mięsa wykonują lekarze weterynaryjni, wyznaczeni przez władze komunalne, i lekarze ci oraz oglądacze, bez ujmy dla swojej służbowej zależności od właściwych związków komunalnych, podlegają nadzorowi władz państwowych (art. 8). Wreszcie art. 17 tego rozporządzenia stanowi, że władza nadzorcza może z urzędu zarządzać sprawdzanie przez państwowego lekarza weterynaryjnego badań, dokonanych przez organa urzędowego badania, t. j. przez organa wyznaczone jak wyżej. Z powyższych przepisów wynika, że w sprawie badania zwierząt rzeźnych i mięsa prawodawca polski stoi na stanowisku, że sprawa ta należy w zasadzie do związków komunalnych i ich funkcjonarjuszów, państwowym zaś władzom weterynaryjnym przeznacza zwierzchni nadzór nad czynnościami odnośnych funkcjonarjuszów komunalnych. To samo stanowisko ujawnione jest i w wykonawczem rozporządzeniu Ministra Rolnictwa z 31 grudnia 1928, które szczegółowo wylicza uprawnienia władz nadzorczych w stosunku do nadzorowanych organów komunalnych do badania zwierząt rzeźnych i mięsa. Wobec powyższego należy dojść do wniosku, że w danym wypadku słuszne jest stanowisko władzy pozwanej, iż badanie zdrowotności mięsa należy odnieść do własnego zakresu działania gminy miejskiej, a w takim razie istotnie uchwały i zarządzenia organów gminy miejskiej z tej dziedziny mogłyby ulec zmianie przez władzę nadzorczą jedynie w wypadkach istnienia warunków, przewidzianych w art. 64, 65, 68, 69 i 70 dekretu o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr. Ponieważ w danym wypadku żadna z okoliczności przewidzianych w ostatnio wymienionych przepisach nie zachodzi i Wojewoda się na to nie powoływał, władza pozwana słusznie zakwestjonowała prawo Wojewody do wprowadzenia do uchwały Rady Miejskiej m. Łodzi zacytowanej na wstępie zmiany.

Następnie niesłuszne jest powoływanie się skarżących na ustawę z 17 grudnia 1921 poz. 774 Dz. Ust. lub na rozporządzenie Ministra Spraw Wewn. z 19 lipca 1928 poz. 761 Dz. Ust., gdyż kwestje, będące przedmiotem niniejszej sprawy, winny być rozstrzygane na tle specjalnych przepisów przytoczonych wyżej. Wreszcie o ile chodzi o treść zarządzenia, to należy zwrócić uwagę, że zarządzenie Rady Miejskiej stanowi nie o powtórnem badaniu już zbadanego i oznakowanego mięsa, lecz o sprawdzeniu oznak i świadectwa pochodzenia, co wyraźnie jest przewidziane w § 41 rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 29 stycznia 1929 poz. 305 Dz. Ust., które stanowi przepis wykonawczy do rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa, którego przepisy wyżej zostały przytoczone.

Z powyższych względów NTA nie widzi podstawy do uznania za nielegalne zaskarżonego orzeczenia — niezależnie zresztą od kwestji, czy orzeczenie to, jak i uchwała Rady Miejskiej m. Łodzi z 17 listopada 1931 i orzeczenie Wojewody, są aktualne wobec prawa monopolu dla rzeźni miejskiej w m. Łodzi w myśl koncesji z r. 1899, co zostało stwierdzone wyrokiem NTA z 18 maja 1934 l. rej. 3689/31[1]).

Na zasadzie powyższego NTA, nie znajdując podstawy do uchylenia zaskarżonego orzeczenia, oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1552.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władzy nadzorczej przy zatwierdzaniu preliminarza budżetowego [2]).

Władzy nadzorczej przysługuje prawo wstawienia do budżetu gminy wydatku, opartego na obowiązujących przepisach, przy równoczesnem skreśleniu wydatków nadzwyczajnych, nie znajdujących pokrycia w nadzwyczajnych wpływach lub w nadwyżkach dochodów zwyczajnych.

Wyrok NTA z 1 lutego 1935 l. rej. 6748/31 w sprawie Zwierzchności gminnej w Rozwadowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie budżetu gminy na r. 1931/32.

Tymczasowy Wydział Powiatowy w Żydaczowie decyzją z 11 lutego

---

1) OPA 1550/36.

2) Por. OPA 454/33.

1931 zatwierdził preliminarz budżetowy gm. Rozwadów na r. 1931/32 z tą zmianą, że polecił 1) wstawić do preliminarza w dziale VI wydatków 770 zł na dodatki mieszkaniowe dla nauczycieli miejscowej szkoły powszechnej na mocy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust. oraz 2) skreślić w dziale III wydatków sumę 575 zł, przeznaczoną na subwencję dla towarzystwa „Silskij Hospodar", towarzystwa „Ridna Szkoła" i kooperatywy „Hospodarska Pomicz", ponieważ wydatki te nie są związane z administracją gminną, a skreślenie tych kwot jeszcze w całości nie pokrywa niedoboru, powstałego z wstawienia sumy 770 zł.

Odwołania Zwierzchności gminnej od tej decyzji Urząd Wojewódzki w Stanisławowie decyzją z 22 maja 1931 nie uwzględnił, uważając, że wstawienie do preliminarza budżetowego gminy przez Wydział Powiatowy sumy zł 770, jako wydatku obowiązującego gminę, znajduje uzasadnienie w przepisach rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust., § 2 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. i okólnika tegoż Ministra Nr. 70 z 21 lipca 1926 Nr. S. F. 5274/26, że wysokość dodatku dla 4 sił nauczycielskich samotnych została obliczona należycie, że skreślenie z preliminarza wymienionych w decyzji Wydziału Powiatowego sum jest uzasadnione koniecznością pokrycia wspomnianego wyżej wydatku ze względów równowagi budżetowej zgodnie z § 8 zacytowanego wyżej rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926. Jednocześnie Urząd Wojewódzki zalecił Wydziałowi Powiatowemu przychylne rozpatrzenie we własnym zakresie odwołania rekurującej gminy, o ile dotyczy ono przyznania w budżecie subwencji 25 zł dla stowarzyszenia „Silskij Hospodar" i 50 zł dla stowarzyszenia „Ridna Szkoła" w drodze ewentualnej kompresji innych wydatków nieustawowych.

Decyzję tę zaskarżyła Zwierzchność gminna gminy Rozwadów do NTA.

NTA rozważył, co następuje:

...Sama skarżąca gmina powołuje się w skardze na § 70 ustawy gminnej z r. 1866, który m. i. zawiera postanowienie, że gdyby rada gminna nie wstawiła do budżetu należytości, które gmina uiścić jest obowiązana na mocy ustawy — rada powiatowa ma prawo i obowiązek wstawić te należytości w budżet gminy. Obowiązek gmin wypłacania dodatku do uposażenia nauczycieli szkół powszechnych w wypadkach niedostarczenia im mieszkań w naturze — ustanowiony został rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust., wydanem z mocą ustawy, skoro więc władza ściśle i zgodnie z przepisami, zawartemi w tem rozporządzeniu, określiła wysokość tego dodatku dla 4 miejscowych nauczycieli szkoły powszechnej i odnośną kwotę wstawiła do preliminarza

budżetowego, to zarządzenie to niewątpliwie było zgodne z wyżej przytoczonemi przepisami ustawowemi.

Co się zaś tyczy następnie decyzji władzy skreślenia z preliminarza budżetowego skarżącej gminy 3 pozycyj w wydatkach na sumę 575 zł, stanowiących subwencję dla miejscowych stowarzyszeń kulturalnych i gospodarczych, — skreślenia, dokonanego, jak to wyjaśnia władza w swoich zarządzeniach, w celu zrównoważenia budżetu w związku z naruszeniem równowagi przez wstawienie wyżej wskazanej kwoty 770 zł — to i to zarządzenie jest niewątpliwie uzasadnione ze stanowiska obowiązujących przepisów, albowiem według § 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne poz. 522 Dz. Ust. wydatki nadzwyczajne, a do takich należy niewątpliwie nienakazane przez ustawy subsydjowanie przez gminy miejscowych instytucyj o celach kulturalnych i gospodarczych, mogą być dokonywane tylko wówczas, gdy istnieje możność ich pokrycia ze środków nadzwyczajnych lub z nadwyżek dochodów zwyczajnych ponad potrzebę pokrycia wydatków zwyczajnych.

Skoro zaś w danym wypadku preliminarz budżetowy gm. Rozwadów na r. 1931/32 po wstawieniu do niego sumy 770 zł na wypłatę dodatku mieszkaniowego dla nauczycieli szkoły powszechnej wykazał niedobór i skoro władza nadzorcza powołana jest po myśli § 58 i 8 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. do badania przedstawionych jej do zatwierdzenia preliminarzy budżetowych ze stanowiska legalności i celowości pozycyj budżetowych, a w tej liczbie do przestrzegania, ażeby budżety były zrównoważone, to skreślenie w tych okolicznościach wydatków, gminy nie obowiązujących, było ze stanowiska tych przepisów obowiązkiem władzy.

Nadmieniając wkońcu, że przyznane w zacytowanem wyżej rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 prawo władzy do egzekwowania należnych od gmin sum z tytułu dodatku mieszkaniowego dla nauczycieli szkół powszechnych w trybie tamże przewidzianym w niczem, wbrew twierdzeniu skargi, nie zmniejsza uprawnień władzy kontrolowania i zatwierdzania gminnych preliminarzy budżetowych na mocy przytoczonych wyżej przepisów — NTA w tym stanie rzeczy nie znajduje podstawy do uchylenia zaskarżonego orzeczenia i oddala skargę jako nieuzasadnioną.

1553.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władzy nadzorczej przy zatwierdzaniu preliminarza budżetowego.

Władza nadzorcza jest uprawniona żądać zmiany względnie uzupełnienia preliminarza budżetowego związku samorządowego przez wprowadzenie nieprzewidzianego w nim dochodu, zwłaszcza, gdy chodzi o usunięcie niedoboru budżetowego.

Wyrok NTA z 14 listopada 1935 l. rej. 2000/33 w sprawie Gminy m. Odolanowa przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obowiązku pobierania dodatku komunalnego do państwowego podatku od nieruchomości.

Gmina m. Odolanowa podnosi w skardze na orzeczenie Ministerstwa Spraw Wewn. z 20 grudnia 1932 zarzut, że pobór dodatku komunalnego do państwowego podatku od nieruchomości zależy wyłącznie od woli rady miejskiej, a skoro rada miejska m. Odolanowa do budżetu na r. 1932/33 nie wstawiła w dochodach wpływu z takiego dodatku, a przeciwnie uchwałą z 28 czerwca 1932 postanowiła „nie pobierać 15% dodatku do państwowego podatku od nieruchomości wskutek upadku gospodarczego miasta, spowodowanego zniesieniem powiatu odolanowskiego z siedzibą władz w Odolanowie", to władza nadzorcza nie miała prawa zmuszać gminy do pobierania takiego dodatku przez nakazanie wprowadzenia wpływu z takiego dodatku do budżetu.

Spór zatem między gminą a władzą pozwaną sprowadza się do zagadnienia, jak daleko sięga przysługujące władzy nadzorczej w myśl § 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. prawo kontroli gospodarki finansowej gminy w związku z zatwierdzeniem preliminarza budżetowego na dany okres budżetowy.

Między innemi w wyroku z 16 czerwca 1933 l. rej. 7198/29 (Zb. wyr. Nr. 686 S)[1]) NTA ustalił i uzasadnił tezę, że z treści powyżej powołanego przepisu wynika, iż władzy nadzorczej służy prawo, o ile preliminarz budżetowy związku komunalnego zawiera pozycje, wymienione w § 4 p. g) tegoż rozporządzenia, zatwierdzenia tego preliminarza w całości lub w części podług swego uznania, a zatem badania wszystkich pozycyj budżetowych ze stanowiska legalności i celowości, czyli, że władza

---

[1]) OPA 454/33.

nadzorcza — wbrew twierdzeniu skargi — jest, jak to wynika z uzasadnienia powyższego wyroku — uprawniona do żądania zmiany lub uzupełnienia preliminarza, o ile chodzi o dochody podatkowe odnośnego związku komunalnego, zwłaszcza gdy chodzi o usunięcie niedoboru budżetowego.

Władza nadzorcza, a mianowicie Urząd Wojewódzki w Poznaniu uzasadnił swoją decyzję z 6 października 1932, o ile chodzi o nakazany pobór dodatku komunalnego do państwowego podatku od nieruchomości, tem, że m. Odolanów jest jednem z niewielu miast województwa, które nie pobierają tego dodatku, że stanowisko rady miejskiej jest z uwagi na kryzys gospodarczy nieuzasadnione, że nawet mimo wyczerpania tego środka dochodowego nie da się budżetu zrównoważyć dochodami zwyczajnemi i że nie pozostaje nic innego, jak wyzbycie się przez miasto części majątku gruntowego. Na to uzasadnienie rada miejska odpowiedziała w uchwale z 18 października 1932, uznanej za odwołanie, li tylko postanowieniem niepobierania wspomnianego dodatku, a to z tego powodu, że „osłabienie siły płatniczej obywateli miasta potęguje obok tego krytycznego położenia gospodarczego także zniesienie powiatu i że cena mieszkań spadła prawie do połowy", lecz nawet nie próbowała wskazać innego sposobu pokrycia niedoboru, który powstałby wskutek niepobierania proponowanego przez władzę nadzorczą dodatku komunalnego do podatku od nieruchomości.

Ponieważ skarżąca gmina w skardze kasacyjnej broni swoich praw jedynie ogólnikowym zarzutem braku uprawnienia władzy nadzorczej do żądania od niej, w celu możliwego zmniejszenia niedoboru, zmiany preliminarza budżetowego przez wprowadzenia dodatku komunalnego do podatku państwowego od nieruchomości wbrew woli reprezentacji miejskiej, a w myśl powołanego na wstępie wyroku NTA władzy nadzorczej w konkretnym wypadku takie uprawnienie przysługiwało, NTA orzekł oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

1554.

SAMORZĄD.

Obowiązek gmin dostarczania nauczycielom publicznych szkół powszechnych bezpłatnych mieszkań.

Fakt korzystania przez męża z mieszkania dostarczonego przez gminę, względnie pobierania dodatku mieszkaniowego nie pozbawia żony, bę-

dącej nauczycielką publicznej szkoły powszechnej, prawa do pobierania dodatku mieszkaniowego.

Wyrok NTA z 29 listopada 1935 l. rej. 11.184/34 w sprawie Emilji Szeligowej przeciw Kuratorjum Okręgu Szkolnego we Lwowie w przedmiocie dodatku mieszkaniowego.

Decyzją Inspektora Szkolnego w Rzeszowie z 27 sierpnia 1934, wydaną na podstawie okólnika Ministerstwa Spraw Wewn. z 20 lutego 1934 N. S. S. 54/6/22, wstrzymana została Emilji Szeligowej, nauczycielce publicznej szkoły powszechnej im. Duchińskiej w Rzeszowie z dniem 1 kwietnia 1934 wypłata dodatku na mieszkanie ze strony gminy, przyczem Inspektor powołał się na fakt, że skarżąca żyje we wspólności małżeńskiej z mężem, który jako nauczyciel publicznej szkoły powszechnej w Rzeszowie otrzymuje dodatek mieszkaniowy ze strony gminy.

Przeciwko tej decyzji skarżąca wniosła odwołanie do Kuratorjum Okręgu Szkolnego Lwowskiego, które zaskarżonem orzeczeniem z 24 października 1934 decyzję Inspektora, z powodów w niej przytoczonych, zatwierdziło.

NTA, rozpoznając skargę, uznał, co następuje:

Rozporządzeniem Rady Ministrów z 30 lipca 1924 poz. 673 Dz. Ust. został ustanowiony dodatek mieszkaniowy dla wszystkich funkcjonarjuszy państwowych w rozumieniu art. 1 ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. — zatem i dla nauczycieli, przyczem, w myśl art. 1 ustawy z 1 lipca 1926 poz. 873/32 Dz. Ust., przez nauczycieli rozumieć należy także nauczycielki.

Obowiązek wypłacania dodatku mieszkaniowego dla nauczycieli publicznych szkół powszechnych, zgodnie z brzmieniem art. 11 ustawy z 17 lutego 1922 poz. 143 i art. 1 ustawy z tejże daty poz. 144 Dz. Ust. przeszedł na gminy i obszary dworskie z mocy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust., które to rozporządzenie stwarza dla gmin i obszarów dworskich obowiązek zasadniczy dostarczenia nauczycielom w pierwszym rzędzie bezpłatnego mieszkania, a dopiero w razie niedostarczenia mieszkania obowiązek zastępczy wypłacenia dodatku mieszkaniowego.

Ponadto z przepisów powyższego rozporządzenia, jak to już NTA orzekł w wyroku l. rej. 9074/32, wynika, że gmina tylko w jednym wypadku nie ma obowiązku wypłacać dodatku na mieszkanie nauczycielowi względnie nauczycielce szkoły powszechnej, a mianowicie gdy zaofiarowała mieszkanie w budynku szkolnym i mieszkanie to przez nauczyciela względnie nauczycielkę nie zostało przyjęte. Innych wyjątków w tej mierze ustawa nie zna.

Ponieważ w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia rozporządzenie z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust. obowiązywało, a nadto żaden z przepisów, w szczególności przepis § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z 30 lipca 1924 poz. 673 Dz. Ust. nie wyłącza nauczycielek zamężnych od prawa pobierania dodatku na mieszkanie, należnego im z tytułu pełnionego przez nie obowiązku nauczycielskiego, a w zależności od stosunków rodzinnych tylko rozróżnia dwie kategorje samych stawek, przeto należy dojść do wniosku, że fakt korzystania przez męża z mieszkania dostarczonego przez gminę, względnie pobierania dodatku mieszkaniowego nie pozbawia żony prawa do pobierania przez nią tegoż dodatku.

Ponieważ władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu, odmawiając skarżącej prawa do pobierania omawianego dodatku, wyszła z mylnego założenia prawnego, przeto NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą uchylił.

1555.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Wysokość wsparcia publicznego.

Ustalenie taryfy, według której związki ubogich na obszarze województw: poznańskiego i pomorskiego mają zwracać koszty utrzymania ubogich, nie wyklucza możności przyznania niższego wsparcia.

Wyrok NTA z 4 listopada 1935 l. rej. 7710/33 w sprawie Józefy Chraplewskiej przeciw Staroście Powiatowemu w Nowym Tomyślu w przedmiocie wsparcia publicznego.

... Co się tyczy zarzutu, że zaskarżone orzeczenie nie uwzględnia postanowień rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 15 lutego 1929 poz. 103 Dz. Ust., należy zauważyć, że pow. rozporządzenie normuje najwyższe granice, których nie mogą przekraczać stawki gotówkowe, według których związki wspierania ubogich mogą domagać się wzajem od siebie zwrotu z tytułu udzielonego wsparcia publicznego; to unormowanie nie wyklucza jednak możności przyznania niższego wsparcia....

1556.

SAMORZĄD.

Roszczenia sołtysa przeciwko gminie w województwie poznańskiem o odszkodowanie za bezprawne odebranie mu użytkowania gruntu sołeckiego — właściwość sądów powszechnych.

Do rozpoznania roszczeń sołtysa przeciwko gminie w województwie poznańskiem o odszkodowanie za bezprawne odebranie mu użytkowania gruntu sołeckiego powołane są sądy powszechne. (Zasada prawna).

Orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego z 4 marca 1936 l. rej. 1/35 w sporze o właściwość między Sądem Okręgowym w Ostrowie a Wojewodą poznańskim i Wojewódzkim Sądem Administracyjnym, wytoczonym przez Wawrzyńca Melera, b. sołtysa w Grębaninie, w sprawie jego przeciwko gminie Grębanin o wypłatę odszkodowania za odebranie mu użytkowania gruntu sołeckiego.

Wawrzyniec Meler, b. sołtys gminy Grębanin, złożył 5 lutego 1935 w Trybunale Kompetencyjnym wniosek o rozstrzygnięcie negatywnego sporu o właściwość pomiędzy Sądem Okręgowym w Ostrowie a Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Poznaniu o przysądzenie mu odszkodowania w kwocie 1.950 mk niem. od gminy Grębanin. Według treści tego wniosku i dodatkowo wskutek zarządzenia Trybunału Kompetencyjnego złożonych wyjaśnień, Wawrzyniec Meler sprawował w czasie od 1903 do 1927 r. urząd sołtysa w gminie Grębanin. Z pełnieniem tych funkcyj połączone było użytkowanie przez sołtysa 6½ morgów roli gminnej. Meler przez szereg lat rolę tę na rzecz swą użytkował. Gdy jednakże Meler w czasie wojny światowej powołany został do służby wojskowej, ławnik gminny, sprawujący w jego miejsce czynności sołtysa, oddał rolę sołecką na przeciąg lat 3 w dzierżawę osobom innym, wskutek czego Meler użytkowania roli sołeckiej został pozbawiony. Po powrocie ze służby wojskowej Meler zażądał od gminy odszkodowania za odebrane mu użytkowanie roli sołeckiej. Rada gminna w Grębaninie uchwałą z 24 stycznia 1920 stwierdziła, że odebranie Melerowi roli sołeckiej nastąpiło bezprawnie bez jej wiedzy i przyznała mu odszkodowanie za 3 lata od 6½ morgów roli po 100 mk z morgi rocznie, t. j. w łącznej kwocie 1.950 mk niem. Meler kwoty tej za czasów dalszego sprawowania przez się urzędu sołeckiego z kasy gminnej nie pobrał, jak podaje, ze względu na szczupłość funduszów gminnych, lecz pracował pieniędzmi temi dla dobra gminy. Po ustąpieniu z urzędu sołeckiego Meler zwrócił się 1 stycznia 1931 do gminy

o wypłatę odszkodowania. Rada gminna uchwałą z 4 stycznia 1931 podtrzymała wprawdzie swą poprzednią uchwałę z 24 stycznia 1920 co do należności odszkodowania, jednak kwoty przyznanej Melerowi nie wypłaciła dla braku funduszów na ten cel przeznaczonych. Meler skierował następnie swą sprawę do Wydziału Powiatowego w Kępnie, na co otrzymał od Starosty Powiatowego zawiadomienie, że rzeczą jego było pobrać swą należność w czasie urzędowania. Wojewoda zaś poznański, do którego Meler następnie się zwrócił, oznajmił mu pismem z 26 września 1931, że pretensja jego, zresztą przedawniona, ma charakter prywatny, wobec czego Meler może jej dochodzić w drodze sporu cywilnego. Meler wniósł wreszcie 31 października 1931 podanie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu o zarządzenie wypłacenia przyznanego mu odszkodowania. Przewodniczący Sądu Wojewódzkiego rezolucją z 4 listopada 1931 powództwo to oddalił dla braku kompetencji Sądu Administracyjnego i powołał się na § 7 ust. 2 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195).

Wówczas Meler wniósł 20 listopada 1931 do Sądu Grodzkiego w Kępnie przeciwko gminie Grębanin pozew o wydanie nakazu zapłaty na jego rzecz kwoty 1.950 zł z odsetkami. Sąd Grodzki w Kępnie nakaz ten wydał i doręczył gminie, która zgłosiła sprzeciw. Na skutek sprzeciwu Sąd Grodzki orzekł swą niewłaściwość rzeczową i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w Ostrowie. Jednocześnie Sąd Grodzki w Kępnie wezwał Melera o uiszczenie opłat, na co tenże złożył podanie o przyznanie mu prawa ubogich, któremu atoli Sąd Grodzki odmówił ze względu na przekazanie sprawy do Sądu Okręgowego w Ostrowie oraz na to, że Meler ma dożywocie (wymiar), wystarczające na prowadzenie procesu bez uszczerbku dla swego utrzymania. Również Sąd Okręgowy w Ostrowie uchwałą z 6 lutego 1933 III 1 As. 98/32 odmówił Melerowi prawa ubogich, powołując się wyłącznie na to, że sprawa nie należy do właściwości sądów powszechnych.

Trybunał Kompetencyjny zważył, co następuje:

Do zasadniczego ustalenia kwoty na wydatki oraz wynagrodzenia dla przełożonego gminy wiejskiej (sołtysa) w województwie poznańskiem powołany jest w myśl § 87 ordynacji z 3 lipca 1891 dla gmin wiejskich (Zb. ust. pr. str. 233) wydział powiatowy. Tem samem sądy powszechne wyłączone są od rozstrzygnięcia zagadnienia, czy i w jakiej wysokości i formie należy się w gminie wiejskiej Grębanin sołtysowi wynagrodzenie w związku ze sprawowaniem przezeń czynności przełożonego gminy. W danym przypadku Meler nie dochodzi jednak oznaczenia zasadniczo mu należnego odszkodowania z powodu sprawowania czynności sołtysa, nie był bowiem w postępowaniu niniejszem podany w wątpliwość fakt, że Meler otrzymał na ten cel użytkowanie 6½ morgów roli sołeckiej. Meler

natomiast opiera swoje roszczenie na tej podstawie, że wskutek powołania go do służby wojskowej w czasie wojny światowej został pozbawiony przez pewien czas użytkowania gruntu sołeckiego. W pozbawieniu tem Meler dopatruje się czynu bezprawnego, zdziałanego przez ławnika gminy, który w jego miejsce w czasie jego nieobecności sprawował funkcje przełożonego gminy.

Trybunał Kompetencyjny nie wchodzi w rozpoznanie zagadnienia, czy czyn ten ławnika poczytać należy za spełniony w zakresie powierzonych mu funkcyj publicznych, czy też jedynie za akt sprawowania zarządu majątkiem gminnym, gdyż rozpoznanie tej kwestji, jak to poniżej wykazane będzie, nie ma wpływu na rozstrzygnięcie należącego do zakresu działania Trybunału Kompetencyjnego zagadnienia co do oznaczenia władzy, powołanej do rozpatrzenia roszczeń Melera, który w wywodach swych nie ograniczył tytułu prawnego swego roszczenia do jednej z tych dwóch podstaw. Jeżeli ławnik odebrał Melerowi grunt sołecki w wykonaniu władzy publicznej, poruczonej przełożonemu gminy, z naruszeniem obowiązków urzędowych, natenczas tytuł prawny dla roszczeń odszkodowawczych Melera przeciwko gminie opierałby się na przepisach §§ 1 i 4 ustawy pruskiej z 1 sierpnia 1909 o odpowiedzialności państwa i innych związków za naruszenie obowiązków służbowych przez urzędników przy wykonywaniu władzy publicznej (Zb. ust. pr. str. 691). Dochodzenie tego odszkodowania należałoby według zasad, zawartych w pomienionej ustawie, w związku z § 839 niem. kod. cyw. oraz art. 77 i 218 ustawy zaprowadzającej niem. kod. cyw. do drogi postępowania sądowego. Jeżeliby czyn ławnika nie był aktem wykonywania władzy publicznej, lecz aktem zarządu majątkiem gminnym i był czynem bezprawnym, skutki tego czynu ocenić należałoby według przepisów §§ 823, 89 i 31 niem. kod. cyw. Dochodzenie roszczeń, na tych przepisach, a zatem na przepisach prawa prywatnego opartych, należy w myśl art. 1 prawa o ustroju sądów powszechnych i art. 2 k. p. c. do drogi sądowej, a nie do drogi administracyjnej. W tym stanie prawnym do rozpoznania roszczeń Melera byłyby powołane sądy powszechne także wówczas, gdyby czyn ławnika, jakkolwiek spełniony w zakresie funkcyj publicznych, nie był przejawem władzy zwierzchniej.

Z tych więc zasad Trybunał Kompetencyjny uznał, że właściwą do rozstrzygania w sprawie niniejszej władzą są sądy powszechne, uchylił uchwałę Sądu Okręgowego w Ostrowie z 6 lutego 1933 III 1 As. 98/32 i przekazał sprawę temuż Sądowi do dalszego postępowania.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

Sprawy przemysłowe:

Sprawy rolne:

Postępowanie przed NTA:

Postępowanie administracyjne:

Samorząd:

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1
WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153
Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.